بســـــــــــــــم الله الرحمن الرحيم وعلى الله الاتكال.

مقدمة : عموميات حول المحاسبة.

بداية نشير إلى أن المحاسبة العامة قد تعرف بالمحاسبة التجارية أو بالمحاسبة المالية وهذه التسمية الأخيرة هي التي أخذ بها النظام المحاسبي المالي المحدد في القانون 11/07 الصادر في 2007/11/25

تعريف المحاسبة العامة: سوف نورد التعريفات التالية:

أ – تعريف المحاسبة المالية في النظام المحاسبي المالي: جاء هذا التعريف في المادة الثالثة كالتالي: "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية ، وتصنيفها ، وتقييمها ، وتسجيلها ، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان (أي المؤسسة) ونجاعته ، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية."

ب – تعريف عام للمحاسبة العامة : " إن المحاسبة هي تقنية تتمثل في ملاحظة وتصنيف وتسجيل التدفقات المالية والحقيقية التي قامت بها المؤسسة خلال دورة محددة ،ثم تلخيص هذه التدفقات في جداول خاصة مثل الميزانية وحساب النتيجة."

ب – أهداف المحاسبة المالية: لقد تطورت أهداف المحاسبة العامة تبعا لتطور حاجيات المؤسسة ومحيطها (الدولة، إدارة الضرائب، المؤسسات المالية...) وهكذا نلاحظ :

1 – الأهداف التقليدية للمحاسبة: وهي حساب كل من نتيجة الدورة وتحديد المركز المالي للمؤسسة.

2 – الأهداف الحديثة للمحاسبة : ويمكن تلخيصها كالتالي :

- تزويد مختلف المصالح في المؤسسة بالبيانات الضرورية لحساب ومراقبة مختلف التكاليف وتحديد سعر البيع والقيام بمختلف التحليلات المالية...
- تزويد المخططين على المستوى الوطني بالبيانات الضرورية من أجل وضع ومتابعة تنفيذ مخططات التنمية الوطنية.
- تعريف الغير (الشركاء ، الدائنون ، البنوك...) عن الوضعية المالية للمؤسسة.

ج – أهمية المحاسبة : تظهر أهمية المحاسبة على مستويين :

- على مستوى المؤسسة:
  - يمكن اعتبار الدفاتر المحاسبية كذاكرة للمؤسسة، فهي تسجل وتصنف كل الأحداث الاقتصادية التي تؤثر على الذمة المالية للمؤسسة.
  - يتولى قسم المحاسبة بنقل المعلومات (بعد تصنيفها وتلخيصها) من مختلف مصالح المؤسسة إلى الإدارة العامة ، مما جعل البعض يصف قسم المحاسبة بالجملة العصبية للمؤسسة.
  - إن الدفاتر المحاسبية تعتبر أداة إثبات أمام المحاكم وإدارة الضرائب في حالة وقوع نزاع بين هذه الأخيرة والمؤسسة.
- على مستوى الاقتصاد الوطني : تعتبر المحاسبة من أهم مصادر تموين المخططين على المستوى الوطني بالبيانات الضرورية لعملية التخطيط ومتابعة عملية تنفيذها.

د – ظهور المحاسبة المالية: إن مبدأ القيد المزدوج والذي نعتمد علية حاليا لتسجيل العمليات التجارية ، قد وجد في " جنوة بإيطاليا" منذ القرن الثالث عشرة، إلا أن أول كتابة معروفة (إذ قد تكون هناك كتابات حول المحاسبة لكن لم تصلنا) كانت من قبل الراهب والرياضي الإيطالي " لوكا باسيولي" والذي وضع كتابا في الرياضيات سنة 1494 خصص منه فصلا لدراسة القيد المزدوج ومحاولة وضع تصنيف لحسابات الذمة المالية (أي حسابات الميزانية) بهدف حساب نتيجة الدورة. غير أن كتابات " لوكا باسيولي" لم تكن بالنظام المحاسبي الكامل كما نعرفه حاليا. ثم انتشرت المحاسبة في الأقطار الأوروبية عن طريق التجارة. ولقد تطورت المحاسبة مع تطور المجتمعات وتوسع المؤسسات وحاجتها إلى أدوات مساعدة على التسيير والرقابة، فظهرت اليومية ثم ظهرت النظم المحاسبية والرق المحاسبية كما تدخل الحكومات فوضعت القوانين أو

المخططات المحاسبية وهكذا وصلت المحاسبة المالية إلى شكلها الحالي أي نظاما يعتمد على جمع البيانات وتصنيفها وتحليلها وتلخيصها وجعلها في متناول كل المستخدمين لنتائجها.
ج – مبادئ المحاسبة : حددت المادة 6 من القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي، أهم المبادئ المحاسبية المعترف بها والواجب مراعاتها لدى إعداد الكشوف المالية، ولا سيما:
- محاسبة التعهد.
- استمرارية الاستغلال.
- قابلية الفهم.
- الدلالة
- المصداقية
- قابلية المقارنة:
- التكلفة التاريخية
- أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

إن شرح بعض المبادئ أعلاه تم في المواد من 5 إلى 15 من المرسوم التنفيذي لقانون (ن.م.م)، هذا المرسوم الذي أضاف بعض المبادئ منها:
- استقلالية الذمة المالية للمؤسسة عن الذمة المالية للمالكين لها.
- احترام اتفاقية الوحدة النقدية ، أي أن تعاملات المؤسسة الخاضعة للقوانين الجزائية تسجل بالدينار الجزائري.
- مبدأ الأهمية النسبية :أي أن الكشوف المالية يجب أن تبرز كل معلومة مهمة، وأن المعايير المحاسبية يمكن أن لا تطبق على العناصر الأقل أهمية.
- مبدأ الحيطة.

الفصـــــــــل الأول

المـــــــيزانــــــيـــــة

I- عموميات حول الميزانية.
II- حساب النتيجة المالية للسنة.
III- المركز المالي الصافي للمؤسسة.

I- عموميات حول الميزانية :

1 – تعريف الميزانية : من تعاريف الميزانية نذكر :
أ – تعريف 1 – الميزانية هي جدول ذو جانبين، يعد بتاريخ معين، ويظهر بالجانب الأيمن أصول المؤسسة، وبالجانب الأيسر خصومها (أو الأموال الخاصة للمؤسسة وكذا التزاماتها نحو الغير).
تعريف 2 :" الميزانية هي صورة فوتوغرافية لثروة المؤسسةبتاريخ محدد"
ب – تعريف الميزانية في(ن.م.م) : عرفت المادة 32 من المرسوم التنفيذي 08/156 الميزانية كالتالي" تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم. يبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية." إن الدراسة المفصلة للميزانية ستكون في الفصل الخاص بالأعمال المحاسبية في نهاية السنة.
إذن وطبقا لـ (ن.م.م) فالميزانية هي جدول أو قائمة تظهر عناصر كل من الأصول والخصوم وعلى أساس تصنيف خاص،حيث تصنف الأصول إلى عناصر جارية وأخرى غير جارية ،أما الخصوم فتصنف إلى أموال خاصة وخصوم غير جارية وخصوم جارية. إن هذا التصنيف يختلف عن التصنيف الذي كان متبعا في المخطط الحاسبي لسنة 1975 حيث كانت

الأصول تصنف تبعا لطبيعتها فنجد مجموعات؛ الاستثمارات والمخزون والمدينين، بينما نجد أن الخصوم تضم كلا من الأموال الخاصة والدائنون، وهذا دون أي اعتبار لطول فترة استحقاق الذمم (الحقوق) أو تسديد الديون(الالتزامات).

2 - شكل الميزانية: بداية نورد الشكل المبسط للميزانية، والذي سنعتمد عليه في دراستنا، مع ملاحظة أن الشكل الرسمي والكامل للميزانية سنتعرف عليه بعد دراسة الأعمال المحاسبية لنهاية السنة.

مثال 1 – في 01/01/ن كانت ميزانية المؤسسة (س) كالتالي: المبالغ ب (د.ج)

أصـــــــــول	المبلغ	خصـــــــــوم	المبلغ
مباني صناعية	6000	رأسمال الشركة	12000
معدات وأدوات	5000	قرض مصرفي	2000
بضاعة بالمخزن	2000	---------------	
أموال بالبنك	1000		
مجمـــــــــوع	14000	مجمـــــــــوع	14000

مثال 2 – في حالة مراعاة تصنيف الأصول والخصوم كما جاء في (ن.م.م) فإن الميزانية ستكون كالتالي:

ميزانية المؤسسة في 12/31/ن

الرقم	الأصـــــــول	المبلغ	الرقم	الخصـــــــوم	المبلغ
	أصـــــــول			أموال خـــــاصة	
207	غير جارية	20000	101	رأسمال الشركة	60000
211	محل	20000	106	احتياطات	5000
213	تجـــــــاري	35000	110	تحويل من جديد	3000
215	أراضي	10000	120	نتيجة الدورة (ن-1)	12000
265	مباني	3000		مجموع 1	80000
	معدات وأدوات	88000		خصوم غير جارية	
30	سندات مساهمة	8000		قروض مصرفية مجموع	20000
411	مجموع أصول	2000	164	خ. غ. جارية 2	20000
512	غير جارية	25000		خصـــــــوم جارية:	
53	مخزون بضاعة	7000	401	موردو بضاعة وخدمات	25000
	عملاء	42000	44	ضرائب ورسوم	5000
	البنك			مجموع .خ.ج. 3	30000
	الصندوق				
	مجموع أصول جارية				
	مجموع عام الأصول	130000		مجموع عام للخصوم	130000

ملاحظة :أرقام الحسابات المستخدمة هي تلك الواردة في (ن.م.م).

3- تعريف الأصول:

تعريف عام: الأصول وتعرف أيضا بالموجودات،وهي الممتلكات المادية والمعنوية للمؤسسة (مثل المباني والمعدات والبضاعة والنقديات والمحل التجاري...) والأصول تظهر كيفية استخدام المؤسسة للأموال التي حصلت عليها من الشركاء أو المساهمين (رأس المال) أو من الغير(أي القروض بمختلف أنواعها) لذا فإن الأصول تعرف أيضا بالاستعمالات لأنها تبين كيف استعملت المؤسسة الأموال التي حصلت عليها.

تعريف الأصول في النظام المحاسبي المالي: إن المادة 20 من المرسوم التنفيذي المتضمن تطبيق أحكام (ن.م.م) عرفت الأصول كالتالي:" تتكون الأصول من الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية."
أما المادة 21 من المرسوم السابق الذكر فهي تبين تصنيف الأصول إلى:
أ- أصول غير جارية: وهي الأصول الموجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة(أي لفترة طويلة) .وهذه الأصول تشمل:
- الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة الكيان وهي؛ الأصول المعنوية (مثل برامج الإعلام الآلي والمحل التجاري...) والأصول العينية(مثل المباني والمعدات ...)
- الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل الأجل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها (أي بيعها) خلال الإثني عشر شهرا ابتداء من تاريخ نهاية الدورة .
ب- أصول جارية : وهي الأصول التي تتوقع المؤسسة بأن يتم بيعها أو استهلاكها خلال دورة الاستغلال العادية والتي تمتد بين تاريخ شراء المواد الأولية وتاريخ بيع المنتجات، كما تشمل الأصول غير الجارية على الأصول التي تم شراؤها بهدف بيعها خلال الاثني عشرة شهرا وكذا على العملاء والنقديات.

4 – الخصوم (أو المطالب):
أ- تعريف عام للخصوم : إن الخصوم تبين مصادر التمويل للمؤسسة، وهذه المصادر قد تكون ذاتية مثل مساهمات الشركاء والأرباح غير الموزعة وقد تكون خارجية مثل القروض بمختلف أنواعها.
ب – تعريف الخصوم في (ن.م.م): فقد عرفتها المادة 22 كالتالي: " تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية". هذا التعريف لا يعتبر الأحوال الخاصة خصوما.
تعتبر الخصوم خصوما جارية عندما يتوقع تسديدها خلال دورة الاستغلال العادية أو خلال الإثني عشر شهرا الموالية لتاريخ نهاية الدورة المحاسبية.
أما باقي الخصوم فتصنف ضمن الخصوم غير جارية.
5 – تعريف الأموال الخاصة: وتمثل الفرق (الموجب) بين أصول المؤسسة ومجموع خصومها الجارية وغير الجارية. إن الأموال الخاصة تظهر في الميزانية في جانب الخصوم رغم أنها لا تعتبر خصوما واجبة التسديد.
6 – توازن الميزانية: في أية لحظة فإن مجموع جانب الأصول من الميزانية يساوي مجموع جانب الخصوم.
7 – رأس المال: وهي الأموال التي وضعها الشركاء (أو المستغل في حالة مؤسسة فردية) تحت تصرف المؤسسة لدى تكوينها أو بعد ذلك،إن رأس المال يظهر ضمن الأموال الخاصة في جانب الخصوم في الميزانية على الرغم من أن (ن.م.م) لا يعتبره خصوما، إن (ن.م.م) يستخدم عبارة رأسمال الشركة (في حالة الشركات) وعبارة أموال الاستغلال (في حالة المؤسسة الفردية) أو أموال مخصصة (في حالة مساهمة الدولة في الشركات العمومية أو المختلطة).
إن رأسمال مؤسسة ما لا يمثل أموالا مكدسة في خزائن المؤسسة أو في حساباتها البنكية، بل هو يظهر فقط قيمة مساهمات الشركاء في تمويل المؤسسة.
8 – أنواع الميزانيات: تبعا لتاريخ إعدادها تصنف الميزانيات إلى:
أ- ميزانية افتتاحية : وتظهر الوضعية المالية للمؤسسة في بداية السنة أو بتاريخ تكوينها، إن الميزانية الافتتاحية لدورة ما تطابق الميزانية الختامية للدورة التي سبقتها، ومن خصائص الميزانية الافتتاحية أنها ليست إلزامية قانونا وأنها لا تظهر نتيجة الدورة وأنها ليست عملية.
ب – الميزانية الختامية: وتعد في نهاية السنة وتظهر نتيجة الدورة وهي إلزامية قانونا كما أنها عملية.

إلى جانب الميزانيات المذكورة أعلاه نجد الميزانية المراجعة(ويتم إعدادها بعد مراجعة الحسابات وتصحيح أي خطأ فيها) وميزانية التصفية (ويتم إعدادها قبل البدء في تصفية المؤسسة لأي سبب كان).

9 – أهمية إعداد الميزانية، وهي:

أ- تلبية المتطلبات القانونية: إن كلا من القانون التجاري و(ن.م.م) وقانون الضرائب المباشرة، تنص على أن تقوم المؤسسات التي تستجيب لشروط محددة ،بإعداد الميزانية الختامية وحساب النتيجة.

ب- إظهار أصول وخصوم المؤسسة بتاريخ محدد ومنه تحديد مركزها المالي،وهذا ما جعل البعض يعرف الميزانية على أنها صورة فوتوغرافية لثروة المؤسسة بتاريخ محدد.

ج- تمكن الميزانية من تعريف الغير (بنوك،دائنون،عملاء...) عن الوضعية المالية للمؤسسة.

د – حساب نتيجة الدورة،وهذه النتيجة يمكن حسابها بواسطة الميزانية أو بواسطة حساب النتيجة.

10 – الدورة المحاسبية (أو المالية) : وهي فترة زمنية تساوي اثني عشرة شهرا وهي متطابقة مع السنة المدنية، إن المادة 30 من قانون (ن.م.م) نصت على أنه يمكن السماح لمؤسسة ما قفل السنة المالية(أي توقيف الحسابات) بتاريخ آخر غير 31 ديسمبر من السنة في حالة ارتباط نشاط هذه المؤسسة بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية. ومن الأمثلة على المؤسسات التي لا تتطابق دورتها المحاسبية مع السنة المدنية نذكر المؤسسات الفلاحية.

ولأغراض الرقابة وتابعة تنفيذ برامجها فإن المؤسسات عادة لا تنتظر نهاية السنة لأعداد ميزانيتها وحساب نتيجة الدورة بل تقوم بحساب هذه النتيجة كل ثلاثة أو ستة أشهر وهذا بواسطة الميزانية أو حساب النتيجة وما ييسر إعداد هذه الجداول هو استخدام الإعلام الآلي. ونلاحظ أن الشركات المدرجة في السوق المالي مطالبة بنشر كشوفها المالية فصليا.

II- حساب وتسجيل نتيجة الدورة في الميزانية:

1- تعريف نتيجة الدورة: ويقصد بها الربح أو الخسارة التي حققتها المؤسسة من العمليات التجارية التي قامت بها خلال دورة معينة. إن نتيجة الدورة (اختصارا ن.د)= **مجموع أصول – مجموع خصوم.**

2- في بداية السنة وحيث أن المؤسسة لم تبدأ بعد في نشاطها الإنتاجي والتجاري، فإن الميزانية الافتتاحية (للمؤسسة) لا تظهر أية نتيجة وتكون في شكل المعادلة التالية:

مجموع الأصـــــــول = مجمـــــــوع الخصوم.

مثال 1 – في 01/01/ن أنشأ السيد (س) مؤسسته التجارية وخصص لها 25000 دج وضعها بالبنك ، ثم قام بما بشراء الأصول التالية بشيك: مباني تجارية 2000 ، معدات 6000 ، بضاعة 10000 .

المطلـــوب: إعداد ميزانية المؤسسة في 01/01/ن.

الحــــل : إن رصيد البنك يساوي 25000 – (2000+6000+10000) = 7000

الرقم	الأصـــــول	المبلغ	الرقم	الخصـــــوم	المبلغ
213	مباني تجارية	2000	101	أموال الاستغلال	25000
2154	معدات وأدوات	6000			
30	مخزون بضاعة	10000			
512	البنك	7000			
	مجمـــــوع	25000		مجموع	25000

3– النتيجة في نهاية السنة: وهناك حالتان ؛

(أ) **الحالة الأولى** في نهاية السنة النتيجة هي ربح : في هذه الحالة يكون مجموع الأصول أكبر من مجموع الخصوم. أي أن معادلة الميزانية تأخذ الشكل التالي:

الأصـــــــــول = الخصــــــــــوم + نتيجة الدورة (ن.د)

مثال 2 – في المثال السابق ، لنفترض أن أصول وخصوم المؤسسة (س) في نهاية السنة (ن) كانت كالتالي: مباني تجارية 2000 ، معدات 6000، شاحنة 10000 ، بضاعة 12000، عملاء 2000، بنك 8000. موردون 5000. أحسب نتيجة الدورة للسنة (ن) ثم مثل الميزانية في 12/31/ن.

الحــــــــل : ن.د = أصول – خصوم = (2000+6000+10000+12000+2000+8000)-(25000+5000) = 40000-30000=10000 ربح.

تمثيل الميزانية: ميزانية المؤسسة (س) في 12/31/ن

الرقم	الأصـــــــول	المبلغ	الرقم	الخصــــــــوم	المبلغ
213	مباني تجارية	2000	101	أموال الاستغلال	25000
2154	معدات وأدوات	6000	120	نتيجة الدورة (ربح)	10000
2182	معدات نقل	10000	401	موردون	5000
30	مخزون بضاعة	12000			
411	عملاء	2000			
512	البنك	8000			
	مجمـــــــوع	40000		مجمـــــــوع	40000

لاحظ أن نتيجة الدورة إذا كانت ربحا تسجل في جانب الخصوم وبإشارة موجبة، وهذا ما نص عليه (ن.م.م). كما يمكن تبرير تسجيل الربح المحقق بجانب الخصوم كالتالي:

أ- موازنة الميزانية: ذلك أنه وفي حالة تحقيق ربح يكون مجموع الأصول أكبر من مجموع الخصوم ،ولتحقيق توازن بينهما نضيف النتيجة إلى الخصوم.

ب- إن الربح يعتبر أحد مصادر التمويل مثل باقي الأموال الخاصة.

ج- يمكن اعتبار الربح القابل للتوزيع دينا في ذمة المؤسسة لصالح الشركاء، فإذا أراد الشركاء سحبوه من المؤسسة وإن أرادوا تركوه بها لتقوية مركزها المالي.

(ب) – الحالة الثانية، في نهاية السنة النتيجة خسارة: في هذه الحالة فإن مجموع الأصول يكون أقل من مجموع الخصوم، أي أن ممتلكات المؤسسة أقل من التزاماتها نحو الشركاء ونحو الغير، وبعبارة أخرى نقول أن المؤسسة قد خسرت جزءا من الأموال التي وضعت تحت تصرفها،إن معادلة الميزانية تكون كالتالي: **الأصــــــــول+ نتيجة الدورة= الخصـــــــوم** (حيث تسجل النتيجة بجانب الأصول)

أو **الأصـــــول= الخصوم - نتيجة الدورة (** حيث تسجل النتيجة بجانب الخصوم وبإشارة **سالبة)** وهذا الأسلوب الثاني هو الأسلوب المقترح من قبل (ن.م.م) وكذلك من قبل المخطط المحاسبي الفرنسي.

مثال 3 - في نهاية السنة (ن) لنفترض أن أصول وخصوم المؤسسة (ص) كانت كالتالي: مباني صناعية 10000، معدات 5000 ، منتجات تامة الصنع 7000، عملاء2000 ، البنك 5000 ، الصندوق 1000، رأسمال الشركة 20000 ، احتياطات 3000 ، قرض 5000، موردون 7000.

المطلوب : أحسب نتيجة الدورة، مثل ميزانية المؤسسة في 12/31/ن.

الحــــــــل : إن ن.د= أصول- خصوم = (10000+5000+7000+2000+5000+1000)-(20000+3000+5000+7000) = 30000 – 35000 = - 5000 خسارة.

تمثيل الميزانية. ميزانية 12/31/ن

الرقم	الأصـــــــول	المبلغ	الرقم	الخصـــــــوم	المبلغ
213	مباني صناعية	10000	101	رأسمال الشركة	20000

215	معدات وأدوات	5000	106	احتياطات	3000
355	منتجات تامة	7000	129	نتيجة (خسارة)	(5000)
411	الصنع	2000	164	قروض	5000
512	عملاء	5000	401	موردون	7000
530	البنك	1000	129		
	الصندوق				
	مجمـــــــوع	30000		مجمـــوع	30000

لاحظ أننا سجلنا النتيجة بجانب الخصوم لكن بإشارة سالبة أو بوضع المبلغ بين قوسين.

III- المركز المالي الصافي(م.م.ص) :

أ – تعريف : إن المركز المالي الصافي هو القيمة المحاسبية الصافية لثروة المؤسسة بتاريخ محدد.

ب - حساب المركز المالي الصافي : يمكن حسابه بإحدى العلاقتين:

* م.م.ص = مجموع أصول – مجموع ديون .
* م.م.ص = أموال خاصة + نتيجة الدورة(ربح) أو ناقص(-) نتيجة الدورة في حالة الخسارة.

مثال : في 12/31/ن كانت ميزانية المؤسسة (س) تضم الأصول والخصوم التالية ؛ مباني صناعية 10000 ، معدات وأدوات 5000 ، مواد أولية 3000 ، منتجات تامة الصنع 7000 ، بنك 12000، صندوق 3000، رأسمال الشركة 25000 ، احتياطات 3000 ، موردون 7000 ، نتيجة الدورة ؟ .

والمطلوب : أحسب نتيجة الدورة ، أحسب (م.م.ص) للمؤسسة في 12/31/ن ، مثل الميزانية.

الحـــــــــل :

- نتيجة الدورة = أصول – (أموال خاصة+ خصوم) = (10000+5000+3000+7000+12000+3000) – (25000+3000+7000)= 5000 ربح.

- المركز المالي الصافي = أصول – ديون = 40000 – 7000 = 33000

أموال خاصة + ن.د. = (25000+3000)+5000 = 33000.

- تمثيل ميزانية المؤسسة في 12/31/ن:

الرقم	الأصـــــــول	المبلغ	الرقم	الخصـــــــــــوم	المبلغ
213	مباني صناعية	10000	101	رأسمال الشركة	25000
215	معدات وأدوات	5000	106	احتياطات	3000
31	مواد أولية	3000	120	نتيجة الدورة	5000
355	منتجات تامة الصنع	7000	401	موردون	7000
512	البنك	12000			
53	صندوق	3000			
	مجموع	40000		مجموع	40000

مثال عام حول الفصل الأول: في 12/31/ن كانت أرصدة التاجر (س) كالتالي: أموال استغلال100.000 ، مبيعات بضاعة 10.000 ، أجور عمال 5000 ، مباني تجارية 20.000 ، معدات 10.000، موردون 3000، مشتريات بضاعة 15.000 ، بضاعة 10.000، البنك 50.000 ،

والمطلوب : مثل الميزانية في 12/31/ن . أحسب (م.م.ص).

الحـــــل : بعض الحسابات المعطاة في المثال لا تظهر في الميزانية لأنها ليست أصول ولا خصوما.

ميزانية المؤسسة في 12/31/ن

الرقم	الأصـــــــــول	المبلغ	الرقم	الخصـــــــــوم	المبلغ
213	مباني تجارية	20000	101	أموال استغلال	100000
215	معدات	10000	129	نتيجة الدورة (خسارة)	(13000)
30	مخزون بضاعة	10000	401	موردو المخزون	3000
512	بنك	50000			
	مجمـــــــــوع	90000		مجمـــــــــوع	90000

م.م.ص. = أصول – ديون = 90000 – 3000= 87000

= أموال خاصة – ن.د = 100.000 – 13000 = 87000.

لاحظ أن حسابات الأصول والخصوم هي فقط التي تظهر في الميزانية.

الفصـــــــل الثاني

الحســـــــاب

1 – تعريف الحساب : الحساب هو جدول ذو جانبين أو طرفين ، جانب أيمن يعرف بالجانب المدين، وجانب أيسر يعرف بالجانب الدائن، ويخصص الحساب لإظهار القيمة النقدية للتدفقات الخاصة به (أي بالحساب) خلال فترة محددة.

إن كلمة حساب عادة تختصر كالتالي : (حـ/) وتقرأ حساب.

2 – أشكال الحساب: يأخذ الحساب أحد الأشكال التالية :

* الشكل الكامل للحساب : وله شكلان؛ الحساب ذو الأعمدة المتقاربة (وهو الشكل العملي) والشكل ذو الأعمدة المتباعدة .

أ – الشكل ذو الأعمدة المتقاربة أو المتلاصقة وقد سمي كذلك لأن أعمدة المبالغ المدينة والدائنة متلاصقة كما يتضح من الشكل التالي :

512 حـ/ البنك (مثلا)

التاريخ	صفحة اليومية	البيـــــــــــــان	المبـــــــلغ	
			مدين	دائـن
01/10		فاتورة بيع بضاعة رقم...	10000	-
01/15		تسديد أجوروصل رقم....		5000
01/31		رصيد مديـــــــن		
		مجمـــــــــوع		

ب الشكل ذو الأعمدة المتباعدة : عمليا هو غير مستخدم ، ويكون كالتالي : لاحظ عدم تلاصق العمود المدين مع العمود الدائن.

512 حـ/ البنك

التاريخ	ص.ي	البيان	مدين	التاريخ	ص.ي	البيان	دائن
		مجموع				مجموع	

(ص.ي) : رقم صفحة اليومية.

* الشكل المبسط للحساب : ويكون في شكل حرف (T) باللاتينية:

مدين 512 حـ/ البنك دائن

3 – تصنيف الحسابات : الحسابات نوعان؛

أ – حسابات الذمة المالية(أو حسابات الميزانية) : وهذه الحسابات تظهر بجانب الأصول أو الخصوم في الميزانية، لذا فحسابات الذمة المالية تعرف أيضا بحسابات الميزانية ، من الأمثلة على هذه الحسابات : البنك ، المعدات، الموردون ،رأس المال، الاحتياطات... إن حسابات الميزانية في (ن.م.م) تضم حسابات المجموعات1إلى5.

ب – حسابات التسيير أو الاستغلال: وهذه الحسابات تظهر بحساب النتيجة ولا تظهر بالميزانية، وحسابات التسيير تضم حسابات المصاريف أو الأعباء (مثل الأجور والمواد المستهلكة...) وحسابات النواتج (مثل مبيعات البضاعة، مبيعات المنتجات والنواتج المالية...). إن حسابات التسيير تضم حسابات المجموعتين (6) و(7).

4 – قاعدة فتح الحسابات وتسجيل العمليات فيها:

أ – حسابات الأصول وحسابات المصاريف : تفتح حسابات الأصول في الطرف المدين وتتزايد فيه ، بينما تتناقص في الطرف الدائن، وكذلك الأمر بالنسبة لحسابات الأعباء.

ب – حسابات الخصوم وحسابات النواتج: تفتح حسابات الخصوم في الطرف الدائن وتتزايد فيه بينما تتناقص في الطرف المدين، وكذلك الأمر بالنسبة لحسابات النواتج.

مثال : سجل العمليات التالية في حساب الصندوق ثم استخرج رصيده.

1 – تحويل 10.000 من البنك إلى الصندوق.

2 – تسديد مصاريف الهاتف 200 نقدا (أي بواسطة الصندوق)

3 – شراء بضاعة 5000 نقدا.

4 - شراء معدات 2000 نقدا.

5 - بيع بضاعة 2000 نقدا.

6 - تسديد أجور 1000 نقدا.

الحـــــــــــل : كلمة نقدا تعني أن العملية تمت بواسطة الصندوق.

12000

إن رصيد الحساب هو الفرق بين طرفه المدين وطرفه الدائن ، ونسجل الرصيد في الجانب الأصغر وينسب إلى الجانب الأكبر، في المثال أعلاه الرصيد يساوي 3800 أي 12000 – 8200 وسجل الرصيد في الطرف الأصغر (وهو الجانب الدائن) وسمي رصيدا مدينا.

5 – تسجيل العمليات في الحسابات : إن كل عملية تجارية تسجل في حسابين (على الأقل) أو أكثر، فالحساب (أو الحسابات) الذي يمثل مصدرا للتدفق النقدي أو العيني يكون دائنا أما الحساب (أو الحسابات) الذي يمثل استخداما فإنه يكون مدينا بقيمة التدفق. والأمثلة التالية تبين القاعدة أعلاه:

1 – تحويل 10.000 دج من البنك إلى الصندوق. هذه العملية تمثل تدفقا نقديا **مصدره** البنك (وهو الحساب الذي دفع المبلغ النقدي) **واستخدامه** الصندوق (أي الحساب الذي استلم المبلغ النقدي) ويمكن تمثيل هذه العملية بالمخطط التالي: (السهم يبدأ من المصدر وينتهي عند الاستخدام).

المصدر ←————————— الاستخدام

استنتاج : إن كل عملية تجارية تسجل على الأقل في حسابين وفي طرفين مختلفين منهما،وهذا ما يعبر عنه بأن تسجيل العمليات يتم وفق قاعدة القيد المزدوج (أي ازدواجية الأطراف التي تسجل بها العمليات). إن الحساب الذي هو مصدر للتدفق يكون دائنا أما الحساب الذي هو استخدام فإنه يكون مدينا، وهذا مهما كانت طبيعة الحساب ؛أصولا أو خصوما ، مصاريفا أو نواتجا.

ملاحظات :

1- إن إقفال (غلق) الحساب هو إظهار توازن طرفيه، حيث نحسب مجموع كل طرف ونضيف الرصيد إلى الطرف الأصغر ليتساوى الطرفان. للدلالة على غلق الحساب نضع خطين تحت المجموع.
2- إن التسجيل في الطرف المدين من حسابات الميزانية (ما عدا حسابات الأموال الخاصة) يؤدي إلى زيادة المركز المالي الصافي للمؤسسة، لأن هذا التسجيل يعني زيادة الأصول أو انخفاض الديون (وكلاهما يؤدي إلى زيادة المركز المالي الصافي)، كذلك فإن التسجيل في الطرف الدائن من هذه الحسابات يؤدي إلى خفض المركز المالي الصافي للمؤسسة.
3- مجموع الحسابات للمؤسسة تعرف بدفتر الأستاذ.

مثـــــــال عـــــــام حول الفصل الثاني: في 01/01/ن كانت ميزانية المؤسسة (س) كالتالي:

الرقم	الأصـــــول	المبلغ	الرقم	الخصـــــوم	المبلغ
30	مخزون بضاعة	20.000	101	أموال استغلال	100.000
512	بـــــنك	80.000	401	موردون	30.000
53	صندوق	30.000			
	مجموع	130.000		مجمـــــــوع	130.000

وخلال شهر جانفي قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

1 – سددت إلى الموردين 10.000 نقدا. 2 – حولت 5000 من البنك إلى الصندوق.
3 – شراء بضائع 5000 على الحساب. 4 – شراء بضاعة 2000 بشيك.
5 – سددت مصاريف الإيجار 1000 نقدا. 6 – بيع بضاعة 15000 نقدا.

والمطلوب : فتح الحسابات وتسجيل العمليات فيها تبعا للجرد المتناوب، ثم إعداد الميزانية الختامية علما أن بضاعة آخر السنة كانت 17000.

5000 5) 1000 مجموع 100000 مجموع 100000

الرقم	الأصـــــول	المبلغ	الرقم	الخصـــــوم	المبلغ
30	مخزون بضاعة	17000	101	أموال الاستغلال	100000
512	البنك	73000	120	نتيجة الدورة(ربح)	4000
530	الصندوق	39000	401	موردون	25000
		129000			129000

	مجموع			مجموع	

في الميزانية ظهر الرصيد المعطى في التمرين، وليس الرصيد الظاهر في ميزان المراجعة.

الفصــــــل الثالــــــث
الدفاتـــــر المحــــاسبية

I – مقدمة.
II – الدفاتر المحاسبية.
III- ميزان المراجعة.

I– مقدمة: في المواد من 9 إلى 18 بين القانون التجاري إلزامية "التاجر" سواء أكان شخصا طبيعيا أو شركة، بمسك دفتر اليومية ودفتر الجرد وإعداد الميزانية الختامية وحساب الأرباح والخسائر (أي حساب النتيجة) وتسجيل الوثيقتين في دفتر الجرد، كما بينت نفس المواد قواعد التسجيل بهذه الدفاتر والهدف من مسكهما.

أما القانون 07-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي(ن.م.م) فقد نص في مادته 20 على " تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا ، ودفترا كبيرا (أي دفتر الأستاذ) ودفتر جرد، مع مراعاة الأحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة......" أما المادة 21 فذكرت أن دفتر اليومية ودفتر الجرد (ولم تذكر دفتر الأستاذ) يتم ترقيمهما والتأشير عليهما من قبل رئيس محكمة مقر الكيان. إن شروط التسجيل في الدفاتر المحاسبية حددت في المادة 23 حيث نصت على أن يكون التسجيل دون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش.

والملاحظ أن عدد الدفاتر المحاسبية وكيفية مسكها يختلف تبعا للنظام المحاسبي المطبق في المؤسسة، إن أهم النظم المحاسبية هي :

- النظام الكلاسيكي ويعتمد على يومية واحدة وهو النظام الذي سنعتمد عليه في دراستنا لأنه الأسهل للطالب المبتدئ ، على الرغم من أن هذا النظام لم يعد مستخدما.
- نظام اليومية- دفتر الأستاذ ويعرف أيضا بتخطيط "دوقرنج" أو بالنظام الأمريكي رغم أن واضعه فرنسي، وهذا النظام لم يعد مستخدما حاليا.
- نظام اليوميات المساعدة وهو يعتمد على عدة يوميات مساعدة (يومية مبيعات، يومية مشتريات، يومية بنك ....) ويومية عامة تمثل اليومية القانونية ، وهذا النظام هو النظام المستخدم حاليا والملائم لكل المؤسسات خاصة الكبيرة منها.

إضافة إلى الدفاتر المحاسبية ، تقوم المؤسسة بمسك دفاتر تنظيمية مثل سجل الطلبيات الواردة من العملاء، وسجل طلبيات الشراء المرسلة إلى الموردين وسجل الأوراق التجارية، وسجل الأجور المدفوعة (وهو دفتر إلزامي لكل مؤسسة لهل مستخدمين) وسجل حركة المستخدمين ....الخ.

II- الدفاتر المحاسبية: في حالة تطبيق النظام الكلاسيكي لمسك المحاسبة فإن عملية التسجيل تكون وفق المخطط التالي؛

(سندات إثبات) ← (وثائق التسجيل أو المسودة) ← (اليومية) ← (دفتر الأستاذ) ← (الكشوف المالية).

ملاحظة حول دفتر المسودة: هذا الدفتر لم يعد مستخدما لذا لا نرى ضرورة للتطرق له.

1 – دفتر اليومية:

أ – تعريف : وهو دفتر قانوني يسجل فيه "التاجر" عملياته التجارية في صيغة قيود محاسبية تظهر الحساب (أو الحسابات) المدينة والحساب (أو الحسابات) الدائنة ومبالغ العمليات وتاريخها وشرحها، وكذا أرقام الحسابات بغرض استخدام الحاسوب في مسك محاسبة المؤسسة.

إن دفتر اليومية هو دفتر إلزامي لأن كلا من القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي يلزمان "التاجر" بمسك دفتر اليومية والذي يجب أن ترقم صفحاته وتختم من قبل رئيس المحكمة حيث يقع مقر المؤسسة، إن التسجيل في اليومية يجب أن يكون كاملا ووفق الشروط القانونية السالفة الذكر،أي دون شطب أو ترك بياض ...

ب – شكل اليومية : يمكن لليومية أن تأخذ التخطيط أو الشكل التالي والذي سيشرح من خلال مثال.

مثال – في 01/10/ن سددت المؤسسة (س) مصاريف الهاتف 500 بشيك. سجل العملية في يومية المؤسسة.

أرقام الحسابات		تاريخ وشرح العملية	المبالغ مدينة	المبالغ دائنة
		------------- 01/10/ن -----------		
626			500	
	512	من حـ/ مصاريف بريد واتصالات		500
		إلى حـ/ البنك		
		تسديد مصاريف الهاتف وصل رقم...		

يعرف التسجيل أعلاه بالقيد المحاسبي وهو يتكون من العناصر التالية:

* تاريخ العملية ويسجل في وسط القيد.
* الحساب المدين (ويكون على اليمين) والحساب الدائن(ويكون على اليسار)، لاحظ أنهما ليسا في نفس الخط أو المستوى.
* مبلغ العملية: فالحساب الذي هو استخدام يكون مدينا بينما الحساب الذي هو مصدر يكون دائنا بقيمة العملية.
*شرح العملية أو بيانها : حيث نذكر رقم سند إثبات العملية.

إضافة إلى العناصر أعلاه وهي إلزامية في القيد فإنه يمكن ذكر أرقام الحسابات التي مستها العملية وهذا بهدف استخدام الحاسوب في مسك المحاسبة.

في أسفل كل صفحة يحسب مجموع المبالغ المدينة وكذلك مجموع المبالغ الدائنة ، وتحويل هذه المجاميع إلى الصفحة الموالية مع الإشارة إلى ذلك. في نهاية اليومية يجب أن يكون مجموع المبالغ المدينة يساوي مجموع المبالغ الدائنة.

في القيد أعلاه لاحظ أن : كلمة (من) في الطرف المدين تعني أن الحساب مدينا. أما كلمة (إلى) فهي تعني أن الحساب دائنا. نظرا لبداهة العملية سوف لا نستخدم العبارتين (من ، إلى) في القيود الموالية.

في حلنا للتمارين سوف نستخدم الشكل المبسط للقيد المحاسبي ، وفي هذه الحالة يكون حل المثال السابق كالتالي:

	مدينة	دائنة

----------------- 01/10/ن	500	
626 حـ/ مصاريف بريد واتصالات		500
512 حـ/ البنك		
تسديد مصاريف بريد.		

مثال 2 – سجل العمليات التالية في يومية المؤسسة (س) تبعا للجرد المتناوب؛

1 – شراء أثاث مكتب 5000 نقدا.

2 – شراء بضاعة 10000 بشيك.

3 – تسديد مصاريف الإيجار 500 نقدا.

4 – بيع بضاعة 12000 بشيك.

الحـــــــــل :

--------------------- 1		
------------------	5000	
218 حـ/ تثبيتات عينية		5000
أخرى-أثاث مكتب		
53 حـ/		
صندوق	10000	
شراء أثاث مكتب		10000
-------------------- 2 -		
------------------		
380 حـ/ مشتريات بضاعة		
512 حـ/	500	
البنك		500
شراء بضاعة		
------------------ 3 ---	12000	
------------------		12000
613 حـ/ مصاريف إيجار		
53	27500	27500
حـ/الصندوق		
تسديد مصاريف.		
----------------- 4 ------		
------------------		
512 حـ/ البنك		
700حـ/		
مبيعات بضاعة		
بيع بضاعة		
مجموع		

ج – أنواع القيود : القيود نوعان؛

1 – القيود البسيطة وهي تتكون فقط من حسابين أحدهما مدين والآخر دائنا.

مثال : تحويل 1000 من البنك إلى الصندوق. إن قيد العملية يكون كالتالي :

53 حـ/ صندوق 1000

512 حـ/ البنك 1000

تحويل إلى الصندوق.

فالقيد أعلاه هو قيد بسيط لأنه يضم حسابين فقط.

2 – القيود المركبة: وهي القيود المتضمنة على أكثر من حساب في أحد الطرفين أو في كليهما.
مثال: سجل العمليات التالية في يومية المؤسسة تبعا للجرد المتناوب.
1 – بيع بضاعة 1000 بشيك و2000 على الحساب.
2 – شراء بضاعة 500 نقدا و1000 على الحساب.

		----- 1 ----------------
	1000	-----------
	2000	512 حـ/ البنك
3000		411 حـ/ عملاء
		700 حـ/
		مبيعات بضاعة
	1500	بيع بضاعة
500		------- 2 --------------
1000		-----------
		380 حـ/ مشتريات بضاعة
		53 حـ/ صندوق
		401 حـ/ موردون
		شراء بضاعة

كلا القيدان أعلاه هي قيود مركبة لأنها تضم على أكثر من حسابين.

د – تصحيح الأخطاء في اليومية: ذكرنا سابقا أن دفتر اليومية هو دفتر قانوني وأن التسجيل به يجب أن يكون كاملا ودون ترك بياض أو شطب أو محو أو تغيير، وأن كل كتابة سجلت يجب أن تظل على حالتها، فإذا حدث أن أخطأ المحاسب لدى تسجيل المبلغ أو اسم الحساب أو أحد العناصر الأخرى للقيد في اليومية، فإن هذا الخطأ يتم تصحيحه تبعا لأسلوب عكس القيد أو تبعا لأسلوب العدد المتمم للصفر.
د-1 – أسلوب عكس القيد : يتمثل هذا الأسلوب في عكس طرفي القيد بحيث يصبح الطرف المدين دائنا ويصبح الطرف الدائن مدينا ثم نسجل القيد الصحيح، إن هذا التسجيل يلغي أثر القيد الخطأ على الحسابات،لكنه يؤدي إلى تضخيم مجاميع الحسابات.

مثال: في 01/10/ن سددت المؤسسة مصاريف الهاتف 1000 بشيك، وتم تسجيل العملية كالتالي:
626 حـ/ مصاريف بريد واتصالات 1000
53 حـ/ صندوق 1000
تسديد الهاتف 1000 بشيك.
نلاحظ أن الخطأ في القيد هو جعل حساب الصندوق دائنا عوضا عن حساب البنك. إن تصحيح القيد يتمثل في تسجيل قيدين ؛ الأول لإلغاء القيد الخطأ والثاني هو لتسجيل العملية بشكل صحيح.

		-- --------------------
	1000	---------------
1000		53 حـ/ صندوق
		626 حـ/
		مصاريف بريد
	1000	إلغاء القيد الخطأ
1000		--- -------------------

		--------------- 626 حـ/ مصاريف بريد واتصالات 512 حـ/ البنك القيد الصحيح

لاحظ أن القيد الأول (أو قيد الإلغاء) هو عكس القيد الخطأ.

د-2 – أسلوب العدد المتمم للصفر: يتمثل هذا الأسلوب في إلغاء المبلغ الخطأ بإضافة متممه للصفر وبهذا يصبح مجموع المبلغين صفرا. إن الأسلوب كما هو وارد أدناه صالح لدى مسك المحاسبة يدويا، وهذه العملية التي لم تعد مطبقة حاليا.

شرح الأسلوب : إن المتمم للصفر للعدد 6 هو -6 لأن 6+(-6)=0، هذه العبارة يمكن كتابتها كالتالي:

6+(-10+4)=0 ، العبارة (-10+4) تكتب كالتالي 4ī لاحظ وضع إشارة (-) فوق العدد 1.

كذلك فالمتمم للصفر للعدد 199 هو -199 والذي يكتب كالتالي801 ī.

مثال : في القيود التالية سوف نفترض أن شرح القيد صحيح وأن الخطأ هو في أحد عناصره الأخرى. يطلب تصحيح القيود تبعا لأسلوب العدد المتمم للصفر.

(1)

حـ/ مشتريات بضاعة 1500

512 حـ/ البنك 3000

شراء بضاعة 1500 على الحساب.

(2)

615 حـ/ مصاريف صيانة 800

616 حـ/ تأمينات 999

53 حـ/ صندوق 1900

تسديد الصيانة 1000 والتأمين 900 الكل بشيك.

الحـــــــــــل: القيود أعلاه تضم عدة أخطاء.

(1)

380 حـ/ مشتريات بضاعة ī8500

512 حـ/ البنك ī7000

إلغاء القيد الخطأ.

380 حـ/ مشتريات بضاعة 1500

401 حـ/ موردو بضاعة 1500

القيد الصحيح.

(2)

615 حـ/ مصاريف صيانة ī200

616 حـ/ تأمينات ī001

530 حـ/ صندوق ī 8100

إلغاء القيد الخطأ.

615 حـ/ مصاريف صيانة 1000

616 حـ/ تأمينات 900

512 حـ/ البنك 1900

القيد الصـــحيح.

2 – دفتر الأستـــــــاذ :
أ- تعريف : إن دفتر الأستاذ هو مجموع الحسابات سواء أكان مسك هذه الحسابات في شكل دفتر عادي أو مجموعة بطاقات أو قرص أو أي شكل آخر.
إن دفتر الأستاذ هو ضروري لمسك محاسبة المؤسسة أكثر من اليومية والتي يعتبر دورها قانونيا أكثر مما هو محاسبيا. إن (ن.م.م) قد نص على مسك دفتر الأستاذ.
ب – استخدام دفتر الأستاذ : في بداية كل سنة مالية يخصص المحاسب صفحة أو عدة صفحات لكل حساب ، ثم يسجل الرصيد الافتتاحي بالطرف المناسب من الحساب، وخلال السنة يتم نقل العمليات من اليومية إلى دفتر الأستاذ، وفي نهاية السنة يتم ترصيد الحسابات بهدف إعداد ميزان المراجعة والكشوف المالية. وتجب الملاحظة إلى أن هذا الوصف لشكل واستخدام دفتر الأستاذ يتناسب وحالة المسك اليدوي لدفتر الأستاذ ، إن دراسة مسك الحاسبة بواسطة الحاسوب ستكون موضوع فصل خاص.
ج – أشكال دفتر الأستاذ : في حالة المسك اليدوي لدفتر الأستاذ فإن هذا الدفتر قد يكون في شكل؛ سجل عادي أو مجموعة بطاقات لها ألوان مختلفة تبعا لصنف الحساب (موردون، عملاء، تسيير...) وفي حالة المسك الآلي لدفتر الأستاذ فإنه يكون في قرص أو أي حامل آخر للبيانات كما أن تمثيل الحساب يأخذ الشكل ذو الأعمدة المتلاصقة والذي سبقت دراسته.
د – تصحيح الأخطاء في دفتر الأستاذ : في حالة المسك اليدوي لدفتر الأستاذ فإن تصحيح الأخطاء المرتكبة لدى التسجيل بهذا الدفتر يكون بأحد الأساليب التالية :
1 – أسلوب العدد المتمم للصفر: حيث يلغى المبلغ الخطأ بتسجيل متممه للصفر ثم كتابة المبلغ الصحيح.
2 – الشطب الطفيف للمبلغ الخطأ ثم كتابة المبلغ الصحيح.
3 – إضافة أو طرف الفرق لجعل المبلغ المسجل يساوي المبلغ الصحيح الواجب تسجيله.
4 – أسلوب المقاصة: حيث نسجل مبلغا مساويا للمبلغ الخطأ لكن في الطرف المعاكس من الحساب ، ثم نسجل المبلغ الصحيح في الطرف الصحيح.
ملاحظة : في حالة استخدام الحاسوب فإنه لا يمكن أن تقع أخطاء في دفتر الأستاذ ما عدا تلك الأخطاء الناتجة عن أخطاء مرتكبة لدى التسجيل في اليومية، فالحاسوب لا يسمح بتصحيح الحسابات إلا من خلال تصحيح اليومية.
هـ - ملاحظات حول دفتر الأستاذ :
1 – عمليا فإن دفتر الأستاذ المستخدم هو الدفتر المعد بواسطة الحاسوب، باقي الأشكال لم تعد مستخدمة.
2 – دليل دفتر الأستاذ : وهو قائمة بأسماء الحسابات وأرقام الصفحات المخصصة لها تتصدر دفتر الأستاذ، تماما مثل فهرس الكتاب ، إن دليل دفتر الأستاذ يكون في نظام المسك اليدوي للمحاسبة.
3 – لدى مسك المحاسبة يدويا وللتقليل من أخطاء تحويل العمليات من اليومية إلى دفتر الأستاذ، يفضل تحويل المبلغ المدينة كلها من اليومية إلى دفتر الأستاذ، ثم يتم نقل البالغ الدائنة، وهكذا نقلل احتمال تسجيل مبلغ مدين في الطرف الدائن من الحساب أو العكس.

III– ميزان المراجعة :
أ – تعريف : إن ميزان المراجعة هو جدول يعد بتاريخ معين ويظهر قائمة الحسابات الموجودة بدفتر الأستاذ وكذلك؛
الحالة 1 : مجموع المبالغ المدينة والدائنة ورصيد كل حساب ، أو
الحالة 2 : رصيد الحساب فقط دون إظهار المبالغ،

في الحالة الأولى يسمي ميزان المراجعة بالمبالغ والأرصدة ، أما في الحالة الثانية فيسمي ميزان المراجعة بالأرصدة ،كما يمكن لميزان المراجعة إظهار الرصيد الافتتاحي وحركة الحساب والرصيد الختامي وهذا الشكل أفيد موازين المراجعة.

إن ميزان المراجعة ليس دفترا محاسبيا بل وثيقة تلخص حسابات دفتر الأستاذ.

ب – تخطيط ميزان المراجعة : إن تخطيط ميزان المراجعة بالمبالغ والأرصدة يكون كالتالي :

الرقم	ص.د.أ	الحســـــاب	المبالـــــغ		الأرصـــــدة	
			مدين	دائن	مدين	دائن
		مجمـــــوع				

ص.د.أ : صفحة دفتر الأستاذ.

ج –استخدام ميزان المراجعة : يهدف ميزان المراجعة إلى :

1 – التأكد من أن عمليات تحويل المبالغ من اليومية إلى دفتر الأستاذ وكذا حساب كل من مجاميع وأرصدة الحسابات تم بصورة صحيحة.

2 – المساعدة في البحث عن الأخطاء المرتكبة في دفتر الأستاذ.

3 – تيسير عملية إعداد الكشوف المالية في نهاية السنة، ذلك أن إعداد هذه الأخيرة يتم اعتمادا على ميزان المراجعة(وهذا صحيح في حالة مسك المحاسبة يدويا).

هـ - مثال عام حول الدفاتر المحاسبية : في 01/01/ن كانت ميزانية لمؤسسة (س) كالتالي:

الرقم	الأصــــول	المبلغ	الرقم	الخصـــــوم	المبلغ
213	مباني تجارية	10000	101	أموال استغلال	50000
215	معدات وأدوات	5000	401	موردون	10000
30	مخزون بضاعة	20000			
411	عملاء	7000			
512	بنك	18000			
	مجمـــــوع	60000		مجمـــــوع	60000

وخلال السنة قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية :

1 –شراء شاحنة للمحل 5000 بشيك.   2 – بيع بضاعة 15000 بشيك و7000 على الحساب

3 – سددت المصاريف التالية بشيك ، بريد وهاتف: 200 ، صيانة 300.

4 – شراء بضاعة 15000 على الحساب.

5 – سدد العملاء 10000 بشيك.   6 – دفع التاجر إلى الموردين 12000 بشيك.

7 – تحويل 3000 من البنك إلى الصندوق.

والمطلوب :

1 – سجل العمليات في يومية (س) تبعا للجرد المتناوب.

2 – تحويل العمليات من اليومية إلى دفتر الأستاذ.

3 – إعداد ميزان المراجعة في 12/31/ن

4 – إعداد الميزانية الختامية وحساب النتيجة علما أن مخزون نهاية السنة كان 10000 دج.

الحل : 1 – تسجيل العمليات في يومية المؤسسة.

		---------------------- 01/01/ن -----------------
	10000	213 حـ/ مباني تجارية
	5000	215 حـ/ معدات وأدوات
	20000	30 حـ/ مخزون بضائع
	7000	411 حـ/ عملاء
50000	18000	512 حـ/ البنك
10000		101 حـ/ أموال الاستغلال
		401 حـ/ موردون
		أرصدة الحسابات في 01/01/ن
		------------------- 1 --- -----------------
	5000	218 حـ/ معدات نقل
5000		512 حـ/ بنك
		شراء شاحنة
		------------------- 2 ---- -----------------
	15000	512 حـ/ البنك
	7000	411 حـ/ عملاء
22000		700 حـ/ مبيعات بضاعة
		بيع بضاعة
		------------------- 3 ------ -----------------
	200	626 حـ/ مصاريف بريد واتصالات
	300	615 حـ/ مصاريف صيانة
500		512 حـ/ البنك
		تسديد مصاريف
		------------------ 4 ------- -----------------
	5000	380حـ/ مشتريات بضاعة مخزنة
5000		401 حـ/ موردو المخزون والخدمات
		شراء بضاعة
		------------------- 5 ----- -----------------
	10000	512 حـ/ البنك
10000		411 حـ/ عملاء
		مدفوعات العملاء بشيك.
		------------------- 6 ----- -----------------

401 حـ/ موردو المخزون والخدمات	12000	
512 حـ/ البنك		12000
تسديدات إلى الموردين.		
------------------ 7 ------		
----------------	3000	
53 حـ/ الصندوق		3000
512 حـ/ البنك		
تحويلات مالية إلى الصندوق.	117500	117500
المجموع		

– دفتر الأستاذ : سوف لا نمثل كل حسابات دفتر الأستاذ، بل نكتفي بإظهار بعضها فقط.

مج 5000 مج. 5000 مج. 22000 مج.
22000

3 – ميزان المراجعة بالمبالغ والأرصدة :

الرقم	الحساب	المبالغ مدين	المبالغ دائن	الأرصدة مدين	الأرصدة دائن
101	أموال الاستغلال	-	50000	-	50000
213	مباني تجارية	10000	-	10000	-
215	معدات وأدوات	5000	-	5000	-
218	معدات نقل	5000	-	5000	-
30	مخزون بضاعة		-		-
380	مشتريات مخزون	20000	-	20000	
401	بضاعة	5000		5000	-
411	موردون	12000	15000	-	3000
512	عملاء	14000	10000	4000	-
53	البنك	43000	20500	22500	-
615	الصندوق	3000	-	3000	-
626	مصاريف صيانة	300	-	300	-
700	مصاريف بريد	200		200	
	واتصالات	-	-	-	-
	مبيعات بضاعة		22000		22000
	المجموع	117500	117500	75000	75000

– إعداد الميزانية الختامية وحساب النتيجة :

أ – ميزانية المؤسسة في 12/31/ن :

الرقم	الأصـــول	المبلغ	الرقم	الخصـــوم	المبلغ
213	مباني تجارية	10000	101	أموال الاستغلال	50000

الرقم	الأصول	المبلغ	الرقم	الخصوم	المبلغ
215	معدات وأدوات	5000	120	نتيجة الدورة (ربح)	6500
218	معدات نقل	5000	401	موردون	3000
30	مخزون بضاعة	10000			
411	عملاء	4000			
512	البنك	22500			
53	الصندوق	3000			
	مجموع	59500		مجموع	59500

مخزون البضاعة في الميزانية أعلاه : ويمثل مخزون نهاية الدورة المعطى في التمرين.

ب – حساب النتيجة :

مدين حساب النتيجة المبسط للمؤسسة (س) خلال السنة (ن) دائن

الرقم	المصاريف	المبلغ	الرقم	النواتج	المبلغ
600	مشتريات بضاعة مباعة	15000	700	مبيعات بضاعة	22000
615	مصاريف صيانة	300			
626	مصاريف بريد واتصالات	200			
	رصيد دائن (ربح)	6500			
	مجموع	22000		مجموع	22000

ملاحظة : رصيد الحساب 600 (مشتريات بضاعة مباعة أو بضاعة مستهلكة كما كان يسمى في المخطط المحاسبي السابق) يحسب كالتالي : مخزون بداية السنة + مشتريات – مخزون نهاية السنة.

أي 15000 = 10000-5000+20000 دج.

لاحظ تطابق النتيجة المحسوبة في كل من الميزانية وحساب النتيجة.

عمليات الخاصة بحسابات رأس المال

I - قائمة الحسابات.

II – دراسة الحسابات (شرحها وقواعد مسكها).

I – قائمة الحسابات:إن حسابات المجموعة الأولى هي كالتالي:

10- رأس المال والاحتياطات وما يماثلها.

101- رأس المال المصدر أو رأسمال الشركة أو الأموال المخصصة أو أموال الاستغلال .

103- علاوات مرتبطة برأسمال الشركة. 104 – فارق التقييم.

105 – فارق إعادة التقييم. 106 – الاحتياطات (قانونية،نظامية،منظمة...)

108 – حساب المستغل. 109 – رأس المال المكتتب غير المطلوب.

11 – الترحيل من جديد (نواتج رهن التخصيص في المخطط القديم).

12 – نتيجة الدورة.

120 – النتيجة ربح. 129 – النتيجة خسارة.
13 – النواتج والأعباء المؤجلة- خارج دورة الاستغلال:
131 – إعانات التجهيز. 132 – إعانات أخرى للاستثمار.
138 – نواتج أخرى وأعباء مؤجلة.
15 – مؤونة للأعباء – خصوم غير جارية.
153 – مؤونة للمعاشات والالتزامات المماثلة. 155 – مؤونة للضرائب.
158 – المؤونات الأخرى للأعباء- خصوم غير جارية.
16 – القروض والديون المماثلة :
161 – السندات التساهمية. 162 – سندات القروض القابلة للتحويل.
163 – سندات قروض أخرى. 164 – اقتراض لدى مؤسسات القرض.
165 – ودائع وكفالات مقبوضة. 167 – ديون مترتبة على عقد إيجار التمويل.
168 – اقتراضات أخرى وديون مماثلة. 169 – علاوات تسديد السندات.
17 – الديون المرتبطة بالمساهمات.
18 – حسابات ارتباط بين المؤسسات (الوحدات) والشركات بالمساهمة.

II- دراسة الحسابات مع أمثلة :

1 – الحساب 10 – رأس المال، الاحتياطات، والحسابات المماثلة(المشابهة):

الحساب 101 - يمكن تقسيم هذا الحساب إلى حسابات فرعية تبعا للشكل القانوني للمؤسسة (مؤسسة فردية، مؤسسة جماعية ،مؤسسة عمومية...الخ).

1- حسابات الأموال الخاصة المستخدمة في المؤسسة الفردية هي:

أ – 101 – أموال الاستغلال: ويعني رأس المال في المؤسسة الفردية، وهذا الحساب يكون :

- دائـــــــــنا ب :

أولا: بالمساهمات أي قيمة العناصر التي خصصها المستغل (أي صاحب المؤسسة) لمؤسسته لدى تكوينها أو بعد ذلك.

ثانيا: الرصيد الدائن لحساب المستغل (حـ/108) وهذا في نهاية السنة.

ثالثا: الرصيد الدائن لحساب النتيجة أي الربح(حـ/120) وهذا في بداية السنة الموالية.

- مــــــــدينا ب :

أولا: كل تخفيض في قيمة رأسمال المؤسسة .

ثانيا: الرصيد المدين لحساب المستغل (حـ/108) وهذا في نهاية السنة.

ثالثا: الرصيد المدين لحساب النتيجة أي الخسارة (حـ/129) وهذا في بداية السنة الموالية.

ملاحظة : الحساب 101 حـ/ أموال الاستغلال يقابله الحساب 110 في م.م.و. لسنة 1975.

ب – 108 – حساب المستغل: يستخدم هذا الحساب لتسجيل التحويلات التي تقع ما بين المؤسسة والمستغل أي المدفوعات والمسحوبات المؤقتة التي يقوم بها المستغل إلى أو من المؤسسة، وفي نهاية السنة يحول رصيد هذا الحساب إلى حساب 101 (أموال الاستغلال) كما ذكرنا أعلاه.

لاحظ أن الحساب 108 يقابل الحساب 119 في م.م.و. لسنة 1975.

مثـــــــال حول الحسابين 101 و108 :

في 01/01/ن بدأ السيد أحمد نشاطه التجاري وخصص لذلك ما يلي : مبنى تجاري 20000 دج ، معدات 10000 دج، أموال بالبنك 40000 دج. وخلال السنة (ن) قام بالعمليات التالية:

1 – شراء بضاعة 10000 على الحساب.

2 – سحب من المحل: 1000 بشيك و500 بضاعة لاستهلاكه الخاص.

3 – وضع في صندوق المحل 5000 سحبها من أمواله الخاصة.

إن نتيجة الدورة للسنة (ن) كانت ربحا 10000. والمطلـــــــــــــــوب:

1 – سجل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة تبعا للجرد المتناوب.

2 – رصد حساب المستغل وكذا حساب النتيجة في 12/31/ن.

الحـــــــــــل: 1 – تسجيل العمليات في اليومية، تبعا للجرد المتناوب: أرقام الحسابات المستخدمة هي تلك المعطاة في (ن.م.م) ولم يتم تقسيمها إلى حسابات فرعية.

		-------- 01/01/ن ------------------------		
213		حـ/ مباني تجارية	20000	
215		حـ/ معدات وأدوات	10000	
512		حـ/ البنك	40000	
	101	حـ/ أموال الاستغلال رأسمال المؤسسة		70000
		----------- 1 --------------------		
380		حـ/ مشتريات بضاعة	10000	
	401	حـ/ موردو المخزون شراء بضاعة على الحساب		10000
		------------ 2 ------------------		
108		حـ/ المستغل	1500	
	512	حـ/ البنك		1000
	700	حـ/ مبيعات بضاعة مسحوبات المستغل من المؤسسة		500
		------------- 3 ------------------		
53		حـ/ الصندوق	5000	
	108	حـ/ المستغل مدفوعات المستغل إلى المؤسسة		5000
		----------- 12/31/ن ----------------		
108		حـ/ المستغل	3500	
	101	حـ/ أموال الاستغلال ترصيد الحساب 108		3500

		------- 01/01/ن+1		
		حـ/ نتيجة الدورة		
		حـ/ أموال الاستغلال ترصيد حـ/ نتيجة الدورة		

10000	10000		101	120

لاحظ أن مسحوبات البضائع من قبل المستغل اعتبرت مبيعات بضاعة.
مثال 2 – لنفترض أن مؤسسة الفردية للسيد (س) وخلال السنة (ن) حققت خسارة 5000 دج.
سجل القيد المناسب في 12/31/ن.

الحـــــــل: 01/01/ن+1

101 حـ/أموال الاستغلال 5000

129 حـ/ نتيجة الدورة 5000

ترصيد حساب النتيجة

ينص (ن.م.م) على تحويل رصيد الحساب 12 (نتيجة الدورة) إلى الحساب 101 (أموال الاستغلال) إذا كانت المؤسسة فردية، إن عملية التحويل تتم في بداية السنة الموالية.

2- حساب رأس المال في الشركة الجماعية.

101 – حساب رأسمال الشركة : إن رأس المال في الشركات الخاصة يمثل القيمة الاسمية للأسهم أو الحصص ، أما في الشركة العمومية فإن رأس المال يمثل المساهمات النقدية والعينية المقدمة من قبل الدولة أو الجماعات المحلية والتي (أي المساهمات) لا يوجد اتفاق على إرجاعها.
- القاعدة المحاسبية: إن الحساب الفرعي 101 (حساب رأسمال الشركة) يجعل دائنا بقيمة رأس المال المثبت في عقد تأسيس الشركة كما يبين كل تغير يحدث عليه (أي على رأس المال خلال حياة المؤسسة).
كما يكون حساب 101 دائنا بكل زيادة في رأس المال سواء تلك الناتجة عن رفع قيمة مساهمات الشركاء أو دمج للاحتياطات في رأس المال. كذلك فإن حساب رأسمال الشركة يكون مدينا بكل تخفيض في قيمته (تسديد مساهمات أو تغطية خسائر سابقة..الخ).
ملاحظة - التسجيل المحاسبي في حالة طلب رأس المال على دفعات وليس دفعة واحدة: في هذه الحالة يتم التسجيل بجعل 101 دائنا والحساب 109 حـ/ رأسمال مكتتب غير مطلوب مدينا، ولدى طلبه نجعل 109 دائنا والحساب 456 حـ/ الشركاء –عمليات خاصة برأس المال، مدينا، إن حـ/456 يكون دائنا لدى تحصيل المساهمات النقدية والعينية(حيث نجعل حسابات الأصول المناسبة مدينة). إن القيود المحاسبية تكون كالتالي:
قيد تسجيل رأسمال المؤسسة:

512 حـ/البنك أو أصول أخرى (المساهمات المالية والعينية المحصلة)

109 حـ/ حساب رأس مال مكتتب غير مطلوب(في حالة الطلب الجزئي للمساهمات).

101 حـ/ حساب رأسمال الشركة

أثبات رأسمال الشركة

قيد طلب جزئي لرأس المال: (هذا القيد طلب المساهمات وليس تحصيلها الفعلي).

456 حـ/ الشركاء- عمليات خاصة برأس المال

109 حـ/ حساب رأسمال مكتتب غير مطلوب

طلب تسديد مساهمات

قيد تحصيل المساهمات أو رأس المال:

512 حـ/البنك أو أصول عينية أخرى

456 حـ/ الشركاء- عمليات خاصة برأس المال.
تحصيـــــــــل مساهمات.

مثال حول حساب رأسمال الشركة: في 01/01/ن اتفق بعض الشركاء على إنشاء المؤسسة (س) برأسمال قدره 100000 دج ممثلة في: مساهمات مالية 50000 دج مباني صناعية 40000 معدات 10000 دج.
في 01/10/ن طلبت المؤسسة من الشركاء تحرير (أي دفع) مساهماتهم.
في 01/25/ن حصلت كل المساهمات ووضعت المساهمات المالية بالبنك. والمطلوب :
سجل العمليات في يومية المؤسسة (س).
الحل : (ر.م) تعني رأس المال.

		-----01/01/ن------------		
109		حـ/ رأسمال مكتتب غير مطلوب	100.000	
	101	حـ/ رأسمال الشركة		100.000
		إثبات رأسمال الشركة		
		------ 01/10 ---------------------		
456		حـ/ الشركاء- عمليات خاصة .ر.م.	100.000	
	109	حـ/ رأسمال مكتتب.غ.م.		100.000
		طلب المساهمات.		
		----- 01/25 ----------------------		
512		حـ/ البنك	50.000	
213		حـ/ مباني صناعية	40.000	
215		حـ/ معدات تقنية	10.000	
	456	حـ/ الشركاء- عمليات.خ.ر.م		100.000
		تحصيل مساهمات.		

ملاحظة : الحساب 456 (الشركاء- عمليات خاصة برأس المال) يقابل الحساب 440 (الشركاء – مساهمات) في المخطط المحاسبي الوطني.

3 –الحساب - 106 – حساب احتياطات :

تعريف :إن الاحتياطات هي أرباح أبقاها الشركاء تحت تصرف المؤسسة إلى أن تتخذ الهيأة القانونية بالمؤسسة قرارا يلغي ذلك. وتصنف الاحتياطات إلى:
- 1061 – احتياطات قانونية : وهي الاحتياطات التي نص عليها القانون التجاري في المادة 721 :" في الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة،تقتطع من الأرباح نصف العشر (أي 5%) بعد طرح خسائر السنوات السابقة،ويخصص هذا الاقتطاع لتكوين مال احتياطي يدعى احتاطي قانوني،وذلك تحت طائلة بطلان كل مداولة مخالفة. ويصبح اقتطاع هذا الجزء غير إلزامي إذا بلغ الاحتياطي عشر رأس المال."
1063- احتياطات نظامية: وهي الاحتياطات التي نص عليها عقد تكوين المؤسسة. وعلى غرار المخطط المحاسبي الفرنسي يمكن أن نسجل الاحتياطات التعاقدية بهذا الحساب أيضا.

1064 – احتياطات منظمة : تسجل بهذا الحساب الاحتياطات المكونة وفقا لقانون الضرائب مثل الأرباح التي سيعاد استثمارها وفائض قيمة التنازل عن الاستثمارات التي تتعهد المؤسسة باستثمارها وفقا للتنظيم الساري التطبيق.
1068 – احتياطات أخرى : مثل الاحتياطات الاختيارية.
ملاحظة : إن النظام المحاسبي المالي لم يظهر أرقاما خاصة بالحسابات الفرعية لحساب احتياطات، والأرقام المذكورة أعلاه أخذت من المخطط المحاسبي الفرنسي.
التسجيل المحاسبي للاحتياطات : لتسجيل الاحتياطات نجعل الحساب 120 حـ/ نتيجة الدورة مدينا والحساب المناسب من 106 دائنا. لاحظ أن هذا التسجيل يختلف بعض الشيء عما كان مطبقا في المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975.
وحيث أن حساب احتياطات مرتبط بنتيجة الدورة ، فإنه يفضل شرح هذا الحساب الأخير إضافة إلى الحساب 11 (الترحيل من جديد أو نتائج رهن التخصيص سابقا) ليتم بعد ذلك إعطاء مثال حول الثلاثة حسابات.
4 - الحساب 12- نتيجة الدورة: إن نتيجة الدورة تعني الربح أو الخسارة التي حققتها المؤسسة خلال دورة ما، وتسجل نتيجة الدورة بالحساب 12 حيث نجعل الحساب 120 دائنا بقيمة الربح المحقق، بينما الخسارة تسجل بالطرف المدين من الحساب 129. في الشركات يتم توزيع النتيجة تبعا لقرارات الجمعية العامة للمساهمين وعلى أساس القوانين السارية المفعول
5- الحساب 11 - الترحيل من جديد (report à nouveau): يستقبل هذا الحساب جزء النتيجة (سواء أكان ربحا أو خسارة) والذي أرجأت الجمعية العامة ،اتخاذ قرار بشأنه إلى تاريخ لاحق. ويمكن أن يقسم الحساب 11 إلى حسابين فرعيين كالتالي: 110- ترحيل من جديد (رصيد دائن) في حالة الربح ، و
119 - ترحيل من جديد (رصيد مدين) في حالة الخسارة.
إن القسائم (أي الأرباح) التي قررت الجمعية العامة توزيعها على المساهمين تسجل بالطرف الدائن من حساب 457 (الشركاء- قسائم مستحقة الدفع) إلى حين تسديدها، وهذا بجعل الحساب 120 أو 110(حساب محول من جديد) أو 106 (أحيانا) مدينة.
مثال : خلال السنة (ن) حققت المؤسسة (س) وهي شركة ذات مسؤولية محدودة، ربحا صافيا قدره 10.000 ، سجل قيود تكوين الاحتياطات التالية : احتياطي قانوني (يحسب)،اختياري نظامي 1000، احتياطي اختياري 1500، كما قرر الشركاء توزيع 5000 من أرباح السنة وتحويل ما بقي من الربح إلى الحساب 11. لنفترض أن القسائم سددت بشيك في 03/20/ن+1، سجل القيود المناسبة.

		01/01/ن+1
	10000	120 حـ/ نتيجة الدورة
500		1061 حـ/ احتياطي قانوني
1000		1063 حـ/ احتياطي نظامي
1500		1068 حـ/ احتياطي اختياري
5000		457 حـ/ الشركاء- قسائم مستحقة الدفع
2000		110 حـ/ ترحيل من جديد
		توزيع نتيجة السنة (ن).
		03/20/ن+1
	5000	457 حـ/ قسائم مستحقة الدفع
5000		512 حـ/ البنك
		تسديد القسائم.

6- 103 حساب علاوات مرتبطة برأسمال الشركة: نلاحظ أن (ن.م.م) لم يذكر الحسابات الفرعية للحساب 103 ولا قاعدة مسكه بل لم يذكر حتى تعريف العلاوة.

لقد عرف المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 العلاوة كالتالي :" إن علاوة المساهمات تمثل الزيادة في قيمة المساهمات عن القيمة الاسمية للأسهم أو الحصص الموزعة على الشركاء". فإذا كانت القيمة الاسمية للسهم هي 1000 دج لكن المؤسسة باعت أسهمها إلى الشركاء ب 1200 دج للسهم الواحد، فإن الفرق بين القيمة الاسمية (1000 دج) والقيمة الحقيقية (1200دج) أي 200 دج يعرف بالعلاوة في المساهمة ويسجل بالطرف الدائن من الحساب 103، وسبب كون القيمة الحقيقية (أو السوقية) للسهم هي أكبر من قيمته الاسمية يعود إلى الاحتياطات وباقي الأموال الخاصة التي وفرتها المؤسسة خلال السنوات السابقة. ويمكن تقسيم الحساب 103 إلى حسابات فرعية لإظهار علاوة المساهمات،وعلاوة الإصدار، وعلاوة الدمج...الخ.

مثال : في 01/01/ن كانت ميزانية المؤسسة (س) كالتالي:

الرقم	الأصـــــــــــول	المبلغ	الرقم	الخصـــوم	المبلغ
213	مباني صناعي	100000	101	رأسمال الشركة	1000000
215	معدات	150000	106	احتياطات	70000
30	مخزون بضاعة	50000	401	موردو المخزون	50000
512	البنك	820000			
	مجموع	1120000		مجموع	1120000

إن رأسمال الشركة موزع إلى 10000 سهم. والمطلوب: أحسب كلا من القيمة الاسمية والحقيقية للسهم الواحد.

لنفترض أن المؤسسة،وبهدف زيادة رأسمالها، قد أصدرت 1000 سهم جديد تم بيعها للشركاء ب 107 دج للسهم الواحد وقد حصلت بشيك. سجل القيود المناسبة في يومية المؤسسة.

الحل: القيمة الاسمية للسهم= رأس المال÷ عدد الأسهم.

إذن القيمة الاسمية= 1000.000 دج ÷ 10.000 سهم = 100 دج

القيمة الحقيقية للسهم = الأموال الخاصة ÷ عدد الأسهم ، أي 1.070.000 دج÷ 10000 سهم = 107 دج.

لاحظ أن الفرق بين القيمة الحقيقية للسهم وقيمته الاسمية هو 7 دج وهو ما يعرف بعلاوة المساهمة .

التسجيل المحاسبي لعملية بيع الأسهم : (خ.ر.م) تعني خاصة برأس المال.

456 حـ/ الشركاء- عمليات خ.ر.م 100000 لاحظ تسجيل القيمة الاسمية

101 حـ/ رأسمال الشركة 100000

إصدار أسهم (1000 سهم×100 دج)

512 حـ/ البنك (1000سهم×107دج) 107000

456 حـ/ الشركاء- عمليات خ.ر.م 100000

104 حـ/ علاوات مرتبطة برأس المال 7000

بيع الأسهم.

ملاحظات : تبعا للقانون التجاري الجزائري فإن:

أ-الشركة ذات المسؤولية المحدودة: يشترط أن لا يقل رأسمالها على 100.000 دج وموزع إلى حصص لا تقل قيمة كل منها على 1000 دج، كما يجب أن تكون الحصص محررة (أي مدفوعة) بصورة كاملة.
ب- شركة المساهمة: إن رأسمالها يجب أن لا يقل على 5 مليون دج إذا لجأت المؤسسة إلى الادخار العمومي أو 1 مليون إذا لم تقم بذلك، ويشترط أن تكون ربع قيمته محررة.

الفصل الخــــــامـــــس

- العمليات الخاصة بالمـــــــــخزون -

I- تعريف
II- قائمة الحسابات
III- دراسة حسابات المخزون.

I- تعريف المخزون: من تعاريف المخزون نذكر؛
أ – تعريف عام للمخزون: المخزون ويضم مجموع المواد والمنتجات التي اشترتها المؤسسة أو قامت بإنتاجها بهدف بيعها أو استهلاكها في عمليات الإنتاج والاستغلال، إن حسابات المخزون هي حسابات أصول باستثناء حساب مشتريات.
ب – تعريف المخزون وفق المادة 123-1 من (ن.م.م) :" تمثل المخزونات أصولا:
* يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال العادي،
* هي قيد الإنتاج بقصد مماثل،
* هي موادا أولية أو لوازم ، موجهة للاستهلاك في عمليات الإنتاج أو تقديم الخدمات،
* تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات التي لم يقم الكيان بعد باحتساب النواتج المناسبة لها
* يتم تصنيف أصل ضمن المخزونات (أصول جارية) أو ضمن التثبيتات (أصول غير جارية) ليس على أساس نوع الأصل بل تبعا لوجهته أو استعماله في إطار نشاط الكيان ."
وكمثال على ذلك نقول أنه شراء معدات بهدف بيعها أو دمجها في المنتجات يجعل هذه المعدات تصنف ضمن المخزون، أما إذا كان شراؤها بهدف استخدامها كوسيلة للإنتاج فإن هذه المعدات ستصنف ضمن التثبيتات.

II - قائمة الحسابات : وهي كالتالي؛
30- مخزونات البضائع.
31 – مواد أولية ولوازم.
32- تموينات أخرى: 321 – مواد قابلة للاستهلاك. 322 – لوازم قابلة للاستهلاك، 326- أغلفة مستهلكة.
33 – سلع قيد الإنتاج: 331 – منتجات قيد الإنتاج، 335- أشغال قيد الإنجاز.
34 – خدمات قيد الإنتاج: 341- دراسات قيد الإنجاز. 345- خدمات قيد التقديم.
35 – مخزونات المنتجات : 351- منتجات وسيطة. 355 – منتجات مصنعة(تامة الصنع).
358 – بقايا منتجات ومواد.
36 – مخزونات متأتية من التثبيتات
37- مخزون لدى الغير (قيد الاستلام ، في مستودعات الغير)
38 – المشتريات المخزنة: 380- بضاعة مخزنة ، 381 – المواد الأولية واللوازم المخزنة، 382 – تموينات أخرى مخزنة

39 – خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ. (دراسة هذا الحساب تكون ضمن الفصل الخاص بالأعمال المحاسبية في نهاية السنة).

III- دراسة العمليات الخاصة بالمخزون: بداية نذكر الملاحظات التالية:

أ - إن (ن.م.م) ترك للمؤسسة حرية اختيار أسلوب جرد المخزون الأنسب لها ؛أسلوب الجرد الدائم أو أسلوب الجرد المتناوب،ولم يفرض عليها إتباع أسلوبا محددا.

ب – تقيم البضائع بتكلفة شرائها أي سعر الشراء مضافا له التكاليف الملحقة إلى غاية وصول المخزون إلى المكان والحالة التي يوجد فيها. أما المنتجات فتقيم بتكلفة إنتاجها (مع استثناء تكاليف خسارة انخفاض النشاط).

دراسة الحسابات مع أمثلة:

1 - الحساب 30 – مخزون بضاعة: وهي السلع التي تم شراؤها بهدف بيعها على حالتها.

قاعدة مسك الحساب 30 – مخزون بضائع، وفق الجرد الدائم:

أ – عملية شراء البضائع ؛ وتسجل في قيدين:

القيد 1 – ويمثل قيد الشراء حيث نجعل حساب 380 حـ/ بضاعة مخزنة مدينا،وأحد الحسابات، البنك أو الصندوق أو موردو المخزون، دائنا، وهذا بتكلفة شراء البضائع.

القيد 2 – قيد استلام البضاعة: حيث نجعل حساب 30 مدينا وحساب 380 دائنا، وبهذا يرصد هذا الأخير.

ب – عملية بيع البضاعة في الجرد الدائم : وتسجل كذلك في قيدين:

قيد 1 – قيد البيع: حيث نجعل أحد الحسابات؛ بنك،صندوق،عملاء مدينة بسعر البيع والحساب 700 حـ/ مبيعات بضاعة دائنا.

قيد 2 – قيد تسليم البضاعة المباعة إلى العميل: وفيه نجعل حساب 600 حـ/ مشتريات بضاعة مباعة مدينا بتكلفة شراء البضاعة، بينما نجعل حساب مخزون بضاعة (حـ/ 30) دائنا.

مثال : في 01/10/ن اشترت المؤسسة (س) بضاعة 10000 بشيك، وفي 01/20/ تم بيع كل هذه البضاعة ب 15000 على الحساب. سجل العمليات في يومية المؤسسة تبعا للجرد الدائم.

الحـــــــــل: بالنسبة للحساب 380 فضلنا استخدام مصطلح مشتريات بضاعة مخزنة (عوض بضاعة مخزنة) وهذا تيسيرا لفهم وتذكر هذا الحساب.

		--- 01/10 ----------------		
380		--------------	10000	
	512	حـ/ مشتريات بضاعة مخزنة		10000
		حـ/ البنك		
		شراء بضاعة		
30		----- ---------------	10000	
	380	--------------		10000
		حـ/ مخزون بضاعة		
		حـ/ مشتريات		
411		بضاعة مخزنة	15000	
	700	استلام البضاعة		15000
		--- 01/20 ----------------		

600		حـ/ عملاء	10000	
	30	حـ/ مبيعات		10000
		بضاعة		

		بيع بضاعة ------ --------------- -------------- حـ/مشتريات بضاعة مباعة حـ/ مخزون بضاعة تسليم البضاعة المباعة		

ملاحظات: أ-لاحظ تسجيل عملية الشراء في قيدين وكذلك الأمر بالنسبة لعملية البيع.

ب – إذا سددت المؤسسة مصاريف تابعة للمشتريات،فإنه يمكن تسجيل هذه المصاريف في حسابات فرعية للحساب 380، ليتم بعد ذلك إضافة هذه المصاريف إلى تكلفة الشراء بترصيد الحسابات الفرعية لـلحساب 380 مع الحساب 30.

مثال : في 01/10/ن اشترت المؤسسة (س) بضاعة 5000 على الحساب ، إن مصاريف نقل هذه البضاعة كانت 1000 وسددت نقدا. سجل القيود المناسبة تبعا للجرد الدائم.

		- 01/10 ------------------ ----------------		
3800		حـ/ مشتريات بضاعة مخزنة	5000	
3801		حـ/ مصاريف نقل مشتريات بضاعة	1000	
	401	حـ/ موردو المخزون والخدمات		5000
	53	حـ/ الصندوق		1000
		شراء بضاعة		
		---- ----------------- -----------------		
30		حـ/ مخزون بضاعة	6000	
	3800	حـ/ مشتريات بضاعة مخزنة		5000
	3801	حـ/ مصاريف نقل مشتريات		1000
		استلام المشتريات		

لاحظ تحميل حساب بضاعة بسعر الشراء زائد مصاريف النقل.

2 – الحساب 31 – مواد أولية ولوازم: وهي المواد واللوازم التي اشترتها ليتم تحويلها إلى منتجات.

قاعدة مسك الحساب 31 وفق الجرد الدائم:

أ – عملية شراء المواد : وتسجل في قيدين كما في حالة شراء البضاعة ،حيث؛

القيد 1 – قيد الشراء: وفيه نجعل الحساب 381 حـ/ مشتريات مواد أولية مخزنة مدينا، وأحد الحسابات ؛ بنك، صندوق، موردون دائنا.(إن " ن.م.م" يستخدم مصطلح مواد أولية ولوازم مخزنة للدلالة على الحساب 381).

القيد 2 – قيد استلام المواد : حيث نجعل الحساب 31 مدينا ، والحساب 381 دائنا.

ب – عملية استهلاك المواد : وتسجل في قيد واحد ،حيث نجعل الحساب 601 حـ/مواد أولية مستهلكة مدينا والحساب 31 دائنا. إن (ن.م.م) يستخدم مصطلح مواد أولية للدلالة على الحساب 601.

ملاحظة :* في حالة بيع المواد فإننا نسجلها كمبيعات بضاعة،وفي قيدين في حالة تطبيق الجرد الدائم.

* مصارف نقل المواد يمكن تسجيلها في حساب فرعي للحساب 381، لترصد مع الحساب 31 كما رأينا لدى دراسة الحساب 30.

مثال – خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية :

1- شراء 100 كغ مواد (م) ب 20 دج/كغ، على الحساب.

2 - استهلاك 40 كغ في عملية الإنتاج.

3 - بيع 20 كغ ب 30 دج/كغ، بشيك.

والمطلوب: سجل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة تبعا للجرد الدائم.

		--- 01/15 ------------------------------		
381		حـ/ مشتريات مواد مخزنة	2000	
	401	حـ/ موردو المخزونات		2000
		شراء مواد		
		--- ------------------------------		
31		حـ/ مواد أولية ولوازم	2000	
	381	حـ/ مشتريات مواد مخزنة		2000
		استلام المواد		
		--- 01/20 -----------------------------		
601		حـ/ مواد أولية مستهلكة	800	
	31	حـ/ مواد أولية ولوازم		800
		استهلاك مواد : 40كغ × 20 دج		
		-- 01/ 25 ------------------------------		
512		حـ/ البنك	600	
	700	حـ/ مبيعات بضاعة		600
		بيع مواد : 20 كغ×30 دج		
		---- ------------------------------		
600		حـ/ مشتريات بضاعة مباعة	400	
	31	حـ/ مواد		400

		ولوازم تسليم المبيعات: 20 كغ×20دج		

3 – الحساب 32 – تموينات أخرى: وهي مواد تساهم في عمليات المعالجة أو التصنيع أو الاستغلال دون أن تدخل في تكوين المنتجات المعالجة أو المصنعة، لاحظ الاختلاف بين الحسابين 31 و32 فالأول يدل على مواد تدمج في تصنيع المنتجات أما الثاني فيدل على مواد تستهلك في عملية تصنيع المنتجات أو في عملية الاستغلال دون أن تكون أحد مكونات المنتجات المصنعة.

ومن الحسابات الفرعية للحساب 32 نجد ؛ 321 - مواد مستهلكة(مثل مواد صيانة المعدات)، 322 - توريدات مستهلكة(مثل مواد التنظيف ولوازم المكتب...) و 326 -الأغلفة المستهلكة. إن التوريدات التي لا تخزن (الماء،الكهرباء...) لا تسجل بالحساب 32 لكن بالحساب 607 حـ/ مشتريات غير مخزنة.

القاعدة المحاسبية للحساب 32 وفقا للجرد الدائم :

أ – شراء التموينات الأخرى : ويتم تسجيلها كالتالي؛

* إذا كانت المواد قابلة للتخزين (مثل الأغلفة المستهلكة، واللوازم المكتبية..) فإن تسجيل عملية شرائها يتم في قيدين(قيد الشراء وقيد استلام المواد) كما رأينا في الحساب 31. غير أنه عمليا يمكن تسجيلها في قيد واحد (حيث نجعل 602 مدينا وأحد الحسابات بنك أو صندوق أو موردون، دائنا) إذا كانت قيمة هذه المواد ضئيلة ولا تتطلب متابعة خاصة بها.

* إذ لم تكن المواد قابلة للتخزين(كهرباء،غاز،ماء...) عندها يمكن أن تسجل في قيد واحد ، حيث نجعل حساب 607 حـ/ مشتريات مواد ولوازم غير مخزنة مدينا، والحساب بنك أو صندوق أو موردون دائنا.

مثال – خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية:

1 – شراء أغلفة مستهلكة 10000، ومواد صيانة معدات 2000 ، الكل على الحساب، تم وضع هذه المواد بالمخزن.

2 – سددت فاتورة الكهرباء 500 بشيك.

3 – استهلكت أغلفة مستهلكة قيمتها 4000 ، كما استخدمت مواد صيانة قيمتها 1500 .

والمطلوب : سجل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة (س) تبعا للجرد الدائم.

الحــــل :

		البيان		
		------------------- 1 -		
381		--------------	12000	
	401	حـ/ مشتريات مواد مخزنة		12000
		حـ/ موردو المخزونات		
326		شراء مواد وأغلفة	10000	
321		----------------- --	2000	
	381	--------------		12000
		حـ/ أغلفة		
		حـ/ مواد للاستهلاك		
607		حـ/ مشتريات	500	
	512	مواد مخزنة		500
		استلام المواد		
		---------------- 2 ----		

	5500	--------------		602
4000		حـ/ مشتريات مواد غير	326	
1500		مخزنة مستهلكة	321	
		حـ/ البنك		
		تسديد فاتورة كهرباء		
		---- 3 ---------------		

		حـ/ تموينات أخرى مستهلكة		
		حـ/ أغلفة مستهلكة		
		حـ/ مواد للاستهلاك		
		استهلاك أغلفة ومواد صيانة		

4 – الحساب 33 – سلع قيد الإنتاج : إن (ن.م.م) لم يعط تعريفا خاصا بهذه الحساب كما لم يبين قاعدة حوسبته(أي تسجيله محاسبيا) وهذا عكس ما ذهب إليه المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 وكذا المخطط المحاسبي الفرنسي ، إذ أن كلا المخططين نصا صراحة أن فتح هذا الحساب يكون في نهاية الدورة لتسجيل المنتجات والأشغال التي لا تزال قيد التنفيذ، على أن يرصد هذا الحساب في بداية السنة الموالية بتسجيل قيد معاكس. إن (ن.م.م) قسم الحساب 33 كالتالي :

331 – منتجات قيد الإنتاج (أو المنتجات الجاري إنجازها كما ورد في ن.م.م).
335 – أشغال قيد الإنجاز (أو الأشغال الجاري إنجازها كما ورد في ن.م.م).

5- الحساب34 – خدمات قيد الإنجاز(الجاري تقديمها): ونسجل به تكلفة الخدمات (المقدمة) والتي لا تزال قيد الإنجاز في نهاية السنة،وكما هو الحال في الحساب 33 فإن (ن.م.م) لم يظهر قاعدة خاصة تراعي خصوصية هذا الحساب ، لكنه ذكر حساباته الفرعية كالتالي :

341 – دراسات قيد الإنجاز.
345 – خدمات مقدمة قيد الإنجاز.

مثال حول الحسابين 33 و 34.
في نهاية السنة (ن) أظهر جرد المخزون ما يلي:
1 – منتجات قيد التصنيع 5000
2 – دراسة قيد الإنجاز لصالح المؤسسة (ص) 1000
المطلوب : سجل القيود المناسبة في يومية المؤسسة (س).
خلال السنة (ن+1) أتممت المؤسسة المنتجات والخدمات المذكورة أعلاه كالتالي :
1- تطلب إتمام المنتجات قيد التصنيع ما يلي؛ موادا أولية(م) 1000 ,أجورا سددت بشيك 4000.
2 – تطلب إتمام الدراسة أجورا سددت بشيك 1000.إن سعر بيع الخدمات هو 7500.
سجل القيود المناسبة في يومية المؤسسة (س) تبعا للجرد الدائم.
الحــــــل :

		--- 12/31/ن-----------------------	
	5000	-------------------	
	1000	331 حـ/ منتجات قيد التنفيذ	

5000		341 حـ/ دراسات قيد الإنجاز
1000		7231 حـ/
		منتجات قيد.ت. مخزنة
		7241حـ/
		خدمات قيد. ت..مخزنة
		منتجات وخدمات قيد التنفيذ.
		-- 1+ن/01/01 ---- ----------------
	1000	--------------------
	4000	يتم عكس القيد المسجل في 12/31/ن
1000		لترصيد الحسابين 331 و 341.
4000		-- 1 ---------------------
		--------------------
		601 حـ/ مواد أولية مستهلكة
	10000	631 حـ/ أجور مستخدمين
10000		31 حـ/ مواد أولية
		ولوازم
		512 حـ/ البنك
	1000	مصاريف إتمام منتجات
1000		-- ----------------------
		--------------------
		355 حـ/ منتجات تامة الصنع
	7500	72 حـ/ مخزون منتجات
7500		تامة الصنع
		منتجات بالمخزن
		------ 2 ---------------------
		--------------------
		631 حـ/أجور المستخدمين
		512 حـ/ البنك
		مصاريف إتمام خدمات.
		--- -----------------------
		---------------------
		411 حـ/ عملاء
		705 حـ/ مبيعات دراسات
		خدمات على الحساب.

6 – 35 - مخزون منتجات: في (ن.م.م) قسم هذا الحساب كالتالي :

351 – منتجات وسيطة : إن (ن.م.م) لم يعط تعريفا لهذا الحساب ، لكن يمكن القول أن المقصود بالمنتجات الوسيطة هي المنتجات النصف مصنعة بالمؤسسة والتي سيتم تحويلها إلى منتج تام الصنع .

355 – منتجات مصنعة : هنا أيضا لا نجد تعريفا لهذا الحساب في (ن.م.م)، واعتمادا على المخطط المحاسبي لسنة 1975، يمكن تعريفها بأنها المنتجات القابلة للبيع حتى إن لم تكن تامة الصنع ، حيث يقوم العميل بإتمام تصنيعها ثم بيعها أو استخدامها.

356 – بقايا منتجات ومواد (بقايا ومهملات): هنا أيضا نلاحظ أن (ن.م.م) لم يعط تعريفا لهذا الحساب، لذا سنعتمد على التعريف المعطى بالمخطط المحاسبي لسنة 1975، أي أن البقايا تعني البقايا من أية طبيعة كانت (مواد، منتجات..) والتي لا تصلح لأي استخدام داخل المؤسسة أو لتسويق عادي.

القاعدة المحاسبية للحساب 35 في الجرد الدائم : خلال السنة تعمل الحسابات الفرعية للحساب 35 كحسابات مخزن حيث تجعل مدينة بالمنتجات المودعة بالمخزن وهذا بجعل الحساب 72 (حـ/ إنتاج مخزون) دائنا،كما تكون(أي الحسابات 351 ، 355 ، 356) دائنة بكل مسحوبات للمنتجات وهذا بجعل الحساب 72 (حـ/ إنتاج بالمخزن) مدينا.

مثال : خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية:

1 – أنتجت 100 طاولة تامة الصنع تكلفة كل طاولة هي 1000 دج، و50 طاولة غير تامة الصنع ،تكلفة كل واحدة 600 دج. كما نتج عن عملية التصنيع بقايا خشب قدر سعر بيعها الصافي ب 2000 دج.

2– باعت 60 طاولة ب 1200 دج ، كما باعت كل البقايا ب 1500 ، الكل على الحساب.

3– أتممت تصنيع 30 طاولة كانت نصف مصنعة وتطلب إتمام كل واحدة 300 دج مواد و 100 دج أجورا سددت بشيك.

والمطلوب : سجل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة تبعا للجرد الدائم.

الحـــــــــل :

---- 1 -------------------		
--------------	100000	
355 حـ/ منتجات مصنعة	30000	
351 حـ/ منتجات وسيطة	2000	
356 حـ/ بقايا منتجات ومواد		132000
72 حـ/ إنتاج بالمخزن		
منتجات بالمخزن		
------ 2 -------------------	73500	
--------------		72000
411 حـ/ عملاء		1500
701 حـ/ مبيعات		
منتجات مصنعة		
703 حـ/ مبيعات بقايا	62000	
منتجات		60000
مبيعات منتجات مصنعة وبقايا.		2000
------ -------------------		
--------------		
72 حـ/ منتجات مسحوبة من	18000	
المخزن		18000
355 حـ/ منتجات		
مصنعة		
356 حـ/ بقايا منتجات	9000	
ومواد	3000	
تسليم المبيعات		9000
----- 3 ---------------------		3000

	30000	72 حـ/ إنتاج بالمخزن
30000		351 حـ/ منتجات وسيطة سحب منتجات لإكمالها: 300× 600 دج
		------ -------------------- -------------
		601 حـ/ مواد أولية مستهلكة: 300×30 دج 631 حـ/ أجور مستخدمين : 30× 100دج 31 حـ/ مواد ولوازم 512 حـ/ البنك مصاريف إكمال منتجات
		----- ------------------- -------------
		355 حـ/ منتجات مصنعة 72 حـ/ منتجات بالمخزن 30 وحدة تامة الصنع بالمخزن

ملاحظة : يمكن تقسيم الحساب 72 إلى حسابات فرعية ، مثال ذلك : 7251 (منتجات وسيطة بالمخزن) 7255 منتجات تامة الصنع بالمخزن، 7256 بقايا منتجات بالمخزن... كذلك يمكن تقسيم الحساب 701 إلى حسابات فرعية تبعا لصنف المنتجات المباعة.

7 – الحساب 36 – منتجات ناتجة عن تثبيتات : وهي العناصر الناتجة عن تفكيك تثبيتات عينية (معدات مثلا) وبهذا تحولت طبيعتها من أصول عينية ثابتة إلى مخزون سيتم استهلاكه في عمليات الإنتاج والاستغلال.وتبعا للنظام المحاسبي المالي فإن الحساب 36 يكون مدينا بجعل حساب التثبيتات(حـ/21) المناسب دائنا.

8 – الحساب 37 – مخزون لدى الغير(قيد الاستلام ، في المستودع أو في الإيداع): لقد عرفه (ن.م.م) بأنه المخزون الواقع تحت رقابة المؤسسة لكنه ليس في حيازتها فعليا في نهاية السنة مثل المخزون قيد الاستلام أو المودع في مخازن الغير..

القاعدة المحاسبية للحساب37 – يجعل الحساب 37 مدينا بقيمة المخزون الذي هو ملكا للمؤسسة لكنه ليس في حيازتها الفعلية، بجعل الحساب المناسب من حسابات المخزون دائنا، كما يجعل الحساب 37 دائنا متى استرجعت المؤسسة المخزون المعني. ونشير إلى أن القاعدة المحاسبية الواردة في (ن.م.م) لم تتعرض بصورة واضحة إلى حالة المشتريات غير المستلمة في نهاية السنة.

إن (ن.م.م) يوصي بتسوية حساب مخزون لدى الغير في نهاية السنة، فإذا لم تتمكن المؤسسة من ذلك فإن عليها إعداد جدول يبين تفاصيل هذا المخزون .

مثال : خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية:

1 – أودعت لدى المؤسسة (ص) بضاعة قيمتها 5000 ومنتجات مصنعة 2000.

2 – استرجعت من المؤسسة (ص) بضاعة قيمتها 4000 ومنتجات قيمتها 1000.

3 – في 12/30/ن اشترت موادا ب 500 بشيك، المواد ستستلم خلال السنة(ن+1).

والمطلوب سجل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة تبعا للجرد الدائم.
4 – لنفترض أن المواد (عملية 3) استلمت كاملة في 01/15/ن+1 ، سجل القيد المناسب.
الحـــــــــل :

------- 1 -------------------		
------------	7000	
37 حـ/ مخزون لدى الغير		5000
30 حـ/ مخزون بضاعة		2000
355 حـ/ منتجات مصنعة		
إيداع مخزون لدى (ص)		
----- 2 ---------------------	4000	
------------	1000	
30 حـ/ مخزون بضاعة		5000
355 حـ/ منتجات مصنعة		
37 حـ/ مخزون لدى الغير		
استرجاع مخزون من (ص)	500	
------ 3 ---------------------		500
------------		
381 حـ/ مشتريات مواد		
512 حـ/ البنك	500	
شراء مواد		500
----- 12/31/ن ------------------		
------------		
37 حـ/ مخزون لدى الغير	500	
381 حـ/ مشتريات مواد		500
تسوية حـ/381		
-- 01/15/ن+1 -----------------		
-----------		
31 حـ/ مواد ولوازم		
37 حـ/ مخزون لدى الغير		
استلام مشتريات السنة (ن)		

بالإمكان تقسيم الحساب 37 إلى حسابات فرعية تبعا لطبيعة المخزون المودع لدى الغير.

9 – 38 – حساب مشتريات مخزنة : لم يرد في (ن.م.م) تعريفا لحساب مشتريات مخزنة، لكن واعتمادا على المخطط المحاسبي لسنة 1975 فإن المشتريات تمثل قيمة البضائع والمواد التي اشترتها المؤسسة بهدف بيعها على حالتها أو استهلاكها في عمليات الإنتاج والاستغلال.
ملاحظات حول الحساب 38 :
أ – ذكر (ن.م.م) أنه يمكن تقسيم الحساب 38 إلى حسابات فرعية تبعا لحاجة المؤسسة، وأن هذا التقسيم يتم كما جاء في الحساب 60 وحسابات المخزون الأخرى (وكمثال على ذلك يمكن تقسيم الحساب 38 كالتالي: 380- مشتريات بضاعة مخزنة ، 381- المواد الأولية واللوازم ، 382 - تموينات أخرى مخزنة...).
ب – إن الحساب 38 هو حساب مؤقت (أو حساب وسيط) وعليه فإنه وفي حالة تطبيق الجرد الدائم فإن هذا الحساب(أي 38) يجب أن يكون مرصدا في نهاية الدورة.

ج- في حالة استخدام حسابات فرعية للحساب 38 لتسجيل مصاريف تابعة للمشتريات، فإن هذه الحسابات الفرعية يجب ترصيدها مع حساب البضاعة أو مواد، إن المصاريف التابعة للمشتريات والتي لا يمكن تحميلها لمشتريات محددة لا تسجل بالحساب 38.

القاعدة المحاسبية للحساب 38 في حالة تطبيق الجرد الدائم : نسجل عمليات الشراء في قيدين؛

أ – قيد الشراء وفيه نجعل الحساب الفرعي للحساب 38 (380 أو 381..) مدينا بتكلفة شراء البضاعة أو المواد واللوازم ، وأحد الحسابات : نقديات أو موردو المخزون، دائنة.

ب – قيد استلام المشتريات : حيث نجعل الحساب 30 أو 31 أو 32 مدينا ، والحساب 38 دائنا.

في نهاية السنة يكون رصيد حساب 38 معدوما،فإذا لم يتحقق ذلك وجبت تسوية الحساب كالتالي :

الحالة 1 – في نهاية السنة إذا كان رصيد الحساب 38 مدينا : هذه الحالة تحدث إذا لم تستلم البضاعة أو المواد المشتراة، إن ترصيد الحساب 38 يتم في أخر السنة بجعل حساب 37 (مخزون لدى الغير) مدينا وحساب 38 دائنا.

الحالة 2 – في نهابة السنة إذا كان رصيد الحساب 38 دائنا: وهي حالة تحدث إذا تم استلام المخزون المبتاع دون استلام فاتورة الشراء، إن تسوية الحساب تتم بجعل 38 مدينا والحساب 408 (موردون- فواتير غير مستلة) دائنا.

مثال : خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية:

1 – شراء بضاعة 5000 ومواد 2000 الكل سدد بشيك.

2 – بيع بضاعة على الحساب 3000 تكلفتها 2500.

3 – استهلاك مواد قيمتها 1500.

4 – في 12/30/ن شراء بضاعة 1000 على الحساب، إن البضاعة ستستلم خلال السنة (ن+1).

5 – استلمت موادا قيمتها 500 ، إن فاتورة الشراء ستستلم خلال السنة (ن+1).

والمطلوب : سجل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة (س) تبعا للجرد الدائم.

الحـــــــــل : قد لا نستخدم أسماء بعض الحسابات كما وردت في (ن.م.م) وهذا تيسيرا على الطالب.

البيان	مدين	دائن
------------------------ 1		
------------------	5000	
380 حـ/مشتريات بضاعة مخزنة	2000	
381 حـ/ مشتريات مواد مخزنة		7000
512 حـ/		
البنك		
مشتريات بشيك	5000	
---------------------- --	2000	
------------------		5000
30 حـ/ مخزون بضاعة		2000
31 حـ/ مواد ولوازم		
380 حـ/		
مشتريات بضاعة مخزنة	3000	
381 حـ/		3000
مشتريات مواد مخزنة		
استلام المشتريات		
------------------- 2 ----	2500	
------------------		2500
411 حـ/ العملاء		

700 حـ/ مبيعات		
بضاعة	1500	
بيع بضاعة		1500
------------------ ------		
------------------		
600 حـ /مشتريات بضاعة مباعة	1000	
30 حـ/ مخزون		1000
بضاعة		
تسليم المبيعات		
------------------ 3 -----	500	
------------------		500
601 حـ/ مواد أولية مستهلكة		
31 حـ/ مواد ولوازم		
استهلاك مواد	1000	
------------------ 4 --------		1000
------------------		
380 حـ/ مشتريات بضاعة مخزنة		
401 حـ/ موردو	500	
المخزونات		200
شراء بضاعة		
----------------- 5 ---------		
-----------------		
31 حـ/ مواد ولوازم		
381 حـ/ مشتريات		
مواد مخزنة		
استلام مواد.		
----------------- 31/12/ن ---		
------------------		
370 حـ/ مخزون لدى الغير		
380 حـ/ مشتريات		
بضاعة مخزنة		
تسوية حساب 380.		
------------------- ----		
------------------		
381 حـ/ مشتريات مواد مخزنة		
408 حـ/		
موردون،فواتير غير مستلمة		
تسوية حـ/381.		

لاحظ أن : الحساب 38 يجب أن يكون مرصدا في نهاية السنة.

في حالة تطبيق الجرد الدائم وفي نهاية السنة إذا كان رصيد 38 مدينا فإن تسويته تتم مع حساب مخزون لدى الغير. أما إذا كان رصيده دائنا فإن تسويته تتم مع حساب فواتير غير مستلمة. إن الحساب مخزون لدى الغير يتم ترصيده متى استلمت المؤسسة المخزون المعني ، أما الحساب

408(فواتير غير مستلمة) فيمكن ترصيده في بداية السنة الموالية (على اعتبار أنه حساب مؤقت) أو متى استلمت الفواتير المعنية ، إن (ن.م.م) لم يذكر قاعدة محددة في هذا الشأن.

10 – التسجيل المحاسبي لحركة المخزون وفق أسلوب الجرد المتناوب: ويكون كالتالي ؛
أ – في بداية السنة تظهر حسابات المخزون مدينة بقيمة المخزون الافتتاحي وهذا ضمن قيد فتح اليومية (أي قيد إثبات الأرصدة الافتتاحية).
ب – خلال السنة تسجل قيود حركة المخزون كالتالي:
* عمليات شراء البضاعة أو المواد : وتسجل في قيد واحد، حيث نجعل الحساب 380 أو 381 أو382 مدينا وحساب بنك أو صندوق أو موردون، دائنا.
* عمليات بيع البضاعة والمنتجات: تسجل في قيد واحد حيث نجعل حساب البنك، صندوق أو العملاء... مدينة والحساب مبيعات(700 أو 701 أو 702 أو 703) دائنة بسعر بيع .
* إن عمليات استهلاك المواد الأولية وكذا إنتاج المنتجات لا تسجل محاسبيا، ذلك لأن حسابات المخزون (31،30....)لا تستخدم خلال السنة في الجرد المتناوب.
* في نهاية السنة وبعد إجراء الجرد المادي للمخزون نسجل القيود التالية:
1 – قيد إلغاء (أي استهلاك) مخزون بداية السنة، حيث نجعل حسابات المخزون 30 ،31 ،32 ،35 ،36 دائنة بقيمة مخزون بداية السنة والحسابات 600 ،601 ،602 ،72 على التوالي مدينة.
2 – ترصيد حساب 38 بجعله دائنا وجعل الحساب المناسب 600 ، 601 ،602 مدينة .
3- إثبات مخزون نهاية السنة حيث نجعل الحسابات 30 ،31 ،32 ،35 ،36 مدينة بقيمة مخزون آخر السنة والحسابات 600 ،601 ،602 ،72 دائنة.
إن الهدف من إثبات القيود أعلاه هو؛ ترصيد حساب مشتريات وكذلك إثبات مخزون نهاية السنة وحساب تكلفة البضاعة المباعة والمواد المستهلكة وتحديد فرق المخزون في المنتجات.
مثال : إليك البيانات التالية حول المؤسسة (س) :
1 – مخزون بداية السنة : بضاعة 5000 ، مواد(م) 10000 ، منتجات تامة الصنع 12000 ، منتجات وسيطة 6000 ، بقايا منتجات ومواد 1000.
2 – مشتريات السنة تمت بشيك وشملت؛ بضاعة 6000 ،مواد (م).5000
3 – خلال السنة (ن) استهلكت المؤسسة (س) موادا قيمتها 12000 . كما قامت بإنتاج منتجات مصنعة قيمتها 15000.
4 – بيع ما يلي بشيك ؛ بضاعة 10000 ، منتجات تامة الصنع 25000 وبقايا منتجات 1500.
5- في نهاية السنة كان المخزون كالتالي: بضاعة 4000 ، مواد (م) 3000 ، منتجات وسيطة 2000 ، منتجات مصنعة 8000 ، بقايا 500.
والمطلوب : سجل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة تبعا للجرد المتناوب، سجل قيود تسوية المخزون في نهاية السنة.
الحـــــــــل :

إن مخزون 01/01/ن يظهر ضمن قيد فتح اليومية		
------------------------ 2 -	6000	
------------------	5000	
380 حـ/ مشتريات بضاعة مخزنة		11000
381 حـ/ مشتريات مواد مخزنة		
حـ/ 512 البنك		
شراء بضاعة ومواد		
--------------------- 3 ---	36500	

10000		------------------
26500		العملية لا تسجل
		-- 4 ---------------------

	5000	512 حـ/ البنك
	10000	700 حـ/
	19000	مبيعات بضاعة
5000		701 حـ/
10000		إنتاج مباع
12000		مبيعات بشيك.
6000		- 12/31/ن ---------------------
1000		------------------
		600 حـ/ مشتريات بضاعة مباعة
		601 حـ/ مواد أولية مستهلكة
	6000	724 حـ/تغير مخزون المنتجات
	5000	
6000		30حـ/مخزون بضاعة
5000		31 حـ/ مواد
		ولوازم
		351 حـ/
	4000	منتجات وسيطة
	3000	355 حـ/
	2000	منتجات مصنعة
	8000	356 حـ/
	500	بقايا منتجات
4000		إلغاء(تخفيض) مخزون بداية السنة.
3000		----- -------------------
10500		------------------
		600 حـ/ مشتريات بضاعة مباعة
		601 حـ/ مواد أولية مستهلكة
		380 حـ/
		مشتريات بضاعة مخزنة
		381 حـ/
		مشتريات مواد مخزنة
		ترصيد حـ/38
		----- -------------------
		------------------
		30 حـ/ مخزون بضاعة
		31 حـ/ مواد ولوازم
		351 حـ/ منتجات وسيطة
		355 حـ/ منتجات تامة الصنع
		356 حـ/ بقايا منتجات
		600 حـ/مشتريات

		بضاعة مباعة 601 حـ/ مواد أولية مستهلكة 72 حـ/ تغيرات مخزون منتجات إثبات مخزون نهاية السنة

لاحظ ما يلي : عمليات استهلاك المواد وإنتاج المنتجات لم تسجل ، عمليات الشراء سجلت في قيد واحد وكذلك عمليات البيع،وفي نهاية السنة تم تسجيل قيود تسوية حسابات المخزون.

11 - تسجيل مردودات المشتريات ومردودات المبيعات: إن تسجيل مردودات المشتريات يكون بعكس قيود الشراء سواء أكان ذلك في حالة تطبيق الجرد الدائم أو الجرد المتناوب.

مثال- خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية:

1 – شراء بضاعة 10000 على الحساب.

2- أرجعت بضاعة إلى المورد قيمتها 2000.

سجل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة (س) تبعا للجرد الدائم.

الحل:

		---- 1 -----------------------
	10000	------------------
10000		380 حـ/ مشتريات بضاعة مخزنة
		401 حـ/ موردو
		المخزونات
	10000	شراء بضاعة
10000		---- ---------------------
		------------------
		30 حـ/ مخزون بضاعة
	2000	380 حـ/ مشتريات
2000		بضاعة مخزنة
		استلام البضاعة
		--- 2 ---------------------
	2000	------------------
2000		380 حـ/ مشتريات بضاعة مخزنة
		30 حـ/ مخزون بضاعة
		إرجاع بضاعة
		--- ---------------------
		------------------
		401 حـ/ موردو المخزونات
		380 حـ/ مشتريات
		بضاعة مخزنة
		مردودات مشتريات بضاعة

مثال 2 – في المثال السابق يطلب تسجيل العمليات في يومية المؤسسة تبعا أسلوب الجرد المتناوب.

الحل:

		-- 1 --
	10000	380 حـ/ مشتريات بضاعة مخزنة
10000		401 حـ/ موردو المخزونات
		شراء بضاعة.
	2000	--- 2 ---------------------------------------
2000		401 حـ/ موردو المخزونات
		380 حـ/ مشتريات بضاعة مخزنة
		مردودات مشتريات بضاعة

لاحظ أن مردودات المشتريات سجلت بعكس قيود الشراء، وهذا صحيح أي كان أسلوب الجرد المتبع.

12 – مردودات المبيعات : إن مردودات البيعات تسجل بعكس قيود البيع .

مثال: خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية:

1 – بيع بضاعة كالتالي: بضاعة 10000 تكلفتها 8000

رسم .ق.م 17% 1700

تحصلت بشيك 11700

2 – أرجع العميل نصف البضاعة المباعة له.

سجل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة (س)،تبعا للجرد الدائم.

الحل :

		- 1 ---
	11700	512 حـ/ البنك
10000		700 حـ/ مبيعات بضاعة
1700		4457 حـ/ رسم.ق.م. على المبيعات
		مبيعات بشيك
	8000	-- --
		600 حـ/ مشتريات بضاعة مباعة
8000		30 حـ/ بضاعة مخزنة
		تسليم المبيعات
	4000	
4000		
	5000	--- 2 ---------------------------------------
	850	
5850		30 حـ/ بضاعة مخزنة
		600 حـ/مشتريات بضاعة مباعة
		إرجاع بضاعة.
		----- ----------------------------------

		---------------- 700 حـ/ مبيعات بضاعة 4457 حـ/ رسم .ق.م.محصل على المبيعات 411 حـ/ عملاء مردودات مبيعات.

ملحق I- تقييم عناصر المخزون :

أ - تقييم عناصر المخزون بتاريخ أول تسجيل (إدراج):

بالنسبة للبضائع والمواد فإن تقييمها بتاريخ الشراء يكون على أساس تكلفة الشراء والتي تضم سعر الشراء مضافا إليه كل المصاريف المتحملة لإيصال المخزون إلى المكان وفي الحالة التي يوجد عليها (أي مصاريف النقل والشحن وحقوق الجمارك والرسوم غير القابلة للاسترجاع...)

أما بالنسبة للمنتجات فإن تكلفتها تشمل على مجموع التكاليف المباشرة (من مواد مستهلكة وأجور...) وغير المباشرة المتحملة لإنتاجها، وهذا باستثناء تكاليف انخفاض النشاط عن مستواه العادي.

ب – تقييم المخزون في نهاية الدورة : عملا بمبدأ الحيطة فإن المخزونات سواء أكانت بضاعة أو موادا أو منتجات، يتم تقييمها بالتكلفة أو سعر البيع الصافي (أو قيمة الإنجاز الصافية وهو المصطلح المستخدم في ، ن.م.م) أيهما أقل. وفي حالة ما إذا كان سعر البيع الصافي أقل من تكلفة المخزون ، فإن على المؤسسة تسجيل خسارة انخفاض قيمة المخزونات (أي ما كان يعرف بمؤونة تدهور قيمة المخزون في المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975).

ج – يتم تقييم السلع المتعاوضة(interchangeables) عند خروجها من المخزن أو عند الجرد (في نهاية الدورة) إما اعتمادا على أسلوب الوارد أولا الصادر أولا أو على أسلوب التكلفة الوسطية المرجحة للشراء أو الإنتاج.

ملحق II - تسجيل الرسم على القيمة المضافة(اختصارا ،ر.ق.م) في عمليات شراء وبيع البضائع .

إن معدل الرسم العادي المفروض على عمليات شراء وبيع السلع هو 17% . ولقد خصص (ن.م.م) حساب 445 " الدولة، رسوم على رقم الأعمال" لتسجيل الرسم على القيمة المضافة، حيث يتم تخصيص حساب فرعي(4456 مثلا) لتسجيل الرسم القابل للاسترجاع (والمسدد لدى شراء البضائع والمواد والتجهيزات والخدمات) بينما يخصص حسابا فرعيا آخر(4457 مثلا) لتسجيل رسم القيمة المضافة المحصل لدى عمليات بيع البضائع والمنتجات والخدمات على أن يخصص الرقم 4458 لتسجيل الرسم المستحق الدفع (أي الفرق بين الرسم المحصل على المبيعات والرسم القابل للاسترجاع).

مثال : خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية:

1 – شراء بضاعة كالتالي: بضاعة	10000	
رسم قابل للاسترجاع 17%	<u>+ 1700</u>	
سددت بشيك	11700	
2 – بيع ما يلي : بضاعة	15000	تكلفتها 12000
منتجات تامة الصنع	10000	" 8000
رسم محصل 17%	<u>4250</u>	

تحصلت بشيك 29250

والمطلوب سجل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة تبعا للجرد الدائم.

الحـــــل : (ر.ق.م) هي اختصارا لعبارة رسم على القيمة المضافة.

		-- 1 --------------------------
	10000	------------------
	1700	380 حـ/ مشتريات بضاعة مخزنة
11700		4456 حـ/ر.ق.م.قابل للاسترجاع
		512 حـ/ البنك
		شراء بضاعة
	10000	---- ----------------------
10000		------------------
		30 حـ/مخزون بضاعة
		380 حـ/ مشتريات
	29250	بضاعة مخزنة
15000		استلام البضاعة.
10000		------ 2 ---------------------
4250		------------------
		512 حـ/ البنك
		700 حـ/ مبيعات
	12000	بضاعة
	8000	701 حـ/ إنتاج مباع
12000		4457 حـ/ ر.ق.م.
8000		على المبيعات
		مبيعات بشيك
		------- -------------------
		------------------
		600 حـ/ مشتريات بضاعة مباعة
		72 حـ/ إنتاج بالمخزن
		30 حـ/ مخزون
		بضاعة
		355 حـ/ منتجات
		مصنعة
		تسليم المبيعات

ملاحظة : إن الدراسة المفصلة لموضوع الضرائب والرسوم سيكون في فصل خاص وضمن مقياس المحاسبة المعمقة.

ملحقIII – محاسبة الأغلفة المتداولة : الملاحظ أن (ن.م.م) لم يذكر حسابات خاصة لتسجيل الأمانة المدفوعة إلى الموردين وكذلك الأمانة المحصلة من العملاء والمتعلقة بعمليات تخص الأغلفة المتداولة،أو أمانة المعدات المعارة، وعليه سوف نعتمد على الحسابات الواردة في المخطط المحاسبي الفرنسي. إن دراسة الموضوع ستكون من خلال مثال.

مثال : خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية:

1 – شراء بضاعة كالتالي : بضاعة 5000

أمانة أغلفة(مدفوعة) <u>1000</u>

سددت بشيك 6000

2- بيع بضاعة كالتالي: بضاعة 8000 تكلفتها 5000

أمانة أغلفة محصلة 500

تحصلت بشيك 8500

3- أرجعت كل الأغلفة إلى المورد (عملية1) وتحصلت على 800 دج فقط بشيك نظرا لعطب أصاب الأغلفة.

4- أرجع العملاء كل الأغلفة (عملية 3) إلى المؤسسة وسددت لهم 300 فقط بشيك وهذا نظرا لإرجاعها بعد التاريخ المتفق عليه.

والمطلوب : سجل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة تبعا للجرد الدائم.

الحـــــــــل :

-- 1 -------------------------		
----------------	5000	
380 حـ/ مشتريات بضاعة مخزنة	1000	
4096 حـ/ موردون –أمانة أغلفة		6000
مدفوعة		
512 حـ/ البنك		
شراء بضاعة	5000	
----- ----------------------		5000
----------------		
30 حـ/ مخزون بضاعة		
380 حـ/ مشتريات	8500	
بضاعة مخزنة		8000
استلام المشتريات		500
------ 2 --------------------		
----------------		
512 حـ/ البنـــــــك	5000	
700 حـ/ مبيعات		5000
بضاعة		
4197 حـ/ عملاء-		
أمانة محصلة	800	
مبيعات بشيك.	200	
------- --------------------		1000
----------------		
600 حـ/مشتريات بضاعة مباعة		
30 حـ/ مخزون	500	
بضاعة		300
تسليم المبيعات		200
------ 3 --------------------		
----------------		
512 حـ/ البنك		
658 حـ/ أعباء أخرى للتسيير		
الجاري		
4096 حـ/		

الموردون-أمانة مدفوعة استرجاع أمانة أغلفة -------------------- 4 ------- ---------------- 4197 حـ/ عملاء-أمانة محصلة 512 حـ/ البنك 758 حـ/ نواتج أخرى للتسيير الجاري إرجاع أمانة أغلفة		

ملاحظة: إن المخطط المحاسبي الفرنسي (والذي اعتمد في حل المثال أعلاه) استخدم مصطلح موردون- ديون خاصة بالأغلفة والمعدات الواجب إرجاعها وهذا عوض أمانة مدفوعة، كما استخدم مصطلح ؛ عملاء- ديون خاصة بالأغلفة والمعدات المعارة وهذا عوض أمانة محصلة.
لاحظ أننا سجلنا خسارة الأغلفة المتداولة في الحساب 658 ، أما الربح الناتج عن عمليات الأغلفة المتداولة فقد سجل في الحساب 758.

الفصـــــــــل الســـــادس
العمليات الخاصة بالتثبــــيــــتات (حسابات مجموعة 2)

I - تعريـــــف.
II– قائمة الحسابات
III- دراسة الحسابات.

I- تعريف : التثبيتات هي أصول معنوية أو مادية أو مالية تظل في حيازة المؤسسة لفترة تزيد عن السنة.

II- قائمة الحسابات:

20- التثبيتات المعنوية :
203 – مصاريف التنمية القابلة للتطوير. 204 – برمجيات المعلوماتية وما شابهها.
205 – الامتيازات والحقوق المماثلة،رخص، علامات. 207 – فارق الاقتناء.
208 – تثبيتات معنوية أخرى.

21 – التثبيتات العينية :
211 – الأراضي. 212 – عمليات تهيئة وترتيب الأراضي
213 – مباني. 215- منشآت تقنية، معدات وأدوات صناعية.
218 – تثبيتات عينية أخرى.

22 – تثبيتات في شكل امتياز.

23 – تثبيتات قيد الإنجاز :
232 – تثبيتات عينية قيد الإنجاز. 237 – تثبيتات معنوية قيد الإنجاز.
238 – تسبيقلت مدفوعة عن طلبات التثبيتات.

26 – مساهمات وديون مرتبطة بالمساهمات:
261- سندات الفروع. 262 – سندات مساهمة أخرى.
265 – سندات مساهمة مقومة بواسطة المعادلة (التكافؤ)

269 – دفعات مستحقة على سندات المساهمة غير المحررة.
27 – تثبيتات مالية أخرى :
271 – السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة الخاصة بنشاط المحفظة.
272 – سندات ممثلة لحق الدين . 273 – سندات مثبتة خاصة بنشاط المحفظة.
274 – القروض والحسابات الدائنة الخاصة بعقد إيجار التمويل.
275 – ودائع وكفالات مدفوعة. 276 – حسابات دائنة أخرى.
279 – تسديدات مستحقة على السندات المثبتة غير محررة.
28 – اهتلاك التثبيتات و 29 – خسائر القيمة عن التثبيتات : دراسة هذين الحسابين تكون في الفصل الخاص بالأعمال المحاسبية في نهاية الدورة.

III- دراسة الحسابات مع أمثلة :

تعريف : تشمل المجموعة الثانية على حسابات التثبيتات المعنوية والمادية والمالية الواقعة تحت رقابة المؤسسة(حتى ولو لم تكن مالكة لها كما في حالة التجهيزات المحصلة بواسطة إيجار تمويلي)،هذا إضافة إلى حسابات الاهتلاك والخسائر عن قيمة التثبيتات.

1 - الحساب 20 : التثبيتات المعنوية.

أ – تعريف : في المادة 121-2 عرف (ن.م.م) التثبيتات المعنوية كالتالي :" التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديد، غير مادي وغير نقدي، مراقب ومستخدم من قبل الكيان في إطار نشاطه العادي.." ومن الأمثلة عن التثبيتات المعنوية المحلات التجارية ، العلامات التجارية ، برامج الإعلام الآلي، مصاريف تطوير المناجم بهدف استغلالها تجاريا،مصاريف البحث القابلة للتثبيت...الخ

ب - دراسة الحساب 20 : بداية نلاحظ أن (ن.م.م) قد استبعد العديد من المصاريف الإعدادية أو التمهيدية التي وردت في المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 وهذا تماشيا مع المعايير المحاسبية الدولية، فالمصاريف الخاصة بعقد الشركة ومصاريف عقود الاستثمارات والمصاريف السابقة عن الانطلاق الفعلي للإنتاج ومصاريف التكوين لا تعتبر أصولا معنوية في نظر (ن.م.م) والذي اقترح اعتبار بعضها كمصاريف عادية (مثل المصاريف السابقة عن انطلاق الإنتاج) أو إضافتها إلى تكلفة شراء التثبيتات المادية (مثل مصاريف عقود شراء تجهيزات الإنتاج..)

من الحسابات الفرعية للحساب 20 نذكر :
203 – مصاريف تطوير مثبتة: وتسجل في قيدين؛
القيد 1 – تسجل الأعباء بصفة عادية حيث يجعل أحد حسابات المصاريف (مجموعة 6) مدينا وحساب بنك أو صندوق أو دائنون دائنا. وإذا ما توفرت في هذه الأعباء الشروط المحددة في (ن.م.م) لاعتبارها تثبيتات معنوية ،عندها نسجل القيد الثاني كالتالي؛
القيد 2 - يجعل الحساب 203 (مصاريف تطوير مثبتة) مدينا بالأعباء المعتبرة أصولا معنوية، والحساب 731 (حساب إنتاج مثبت لأصول معنوية) دائنا.

يذكر (ن.م.م) أن الأعباء التي سبق أن سجلت كمصاريف عادية في السنوات المالية السابقة لا يمكن دمجها في تكلفة التثبيتات المعنوية في تاريخ لاحق. كما حدد (ن.م.م) في المادة 121-14 الشروط الضرورية لاعتبار مصاريف البحث والتطوير أصولا معنوية، كالتالي :
- أنه يمكن تقييم هذه المصاريف.
- أن الكيان ينوي ويمتلك القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بمصاريف التنمية والتطوير أو استعمالها أو بيعها.
- أن تكون هذه المصاريف ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة.

مثال : خلال السنة (ن) تطلب أحد مشاريع البحث لتطوير أحد المنتجات ؛ موادا أولية 5000 وأجورا سددت بشيك 10000 . سجل العملية في يومية المؤسسة.
الحل :

--- 1 ---------------------		
------------------	5000	
601 حـ/ مواد أولية (مستهلكة)	10000	
631 حـ/ أجور مستخدمين		5000
31 حـ/ مواد		10000
أولية ولوازم		
512 حـ/ البنك		
مصاريف خاصة بالمشروع (ص)	15000	
---- --------------------		15000
------------------		
203 حـ/ مصاريف تطوير مثبتة		
731 حـ/ إنتاج		
مثبت لأصول معنوية		
تثبيت مصاريف تطوير.		

الحساب 204 - برامج الإعلام الآلي : وهناك حالتان :
الحالة 1 – شراء حقوق استخدام البرامج لفترة محددة : في هذه الحالة نجعل الحساب 204 مدينا بتكلفة شراء البرامج مع جعل أحد الحسابات بنك أو موردو التثبيتات (حـ/404) دائنا.
الحالة 2 – حالة إنتاج البرامج من قبل المؤسسة : وتسجل العملية في قيدين كالتالي ؛
القيد 1 – تسجل مصاريف الإنتاج في الحسابات المناسبة من المجموعة 6 وبصورة عادية مع جعل الحساب المناسب ؛ نقديات أو دائنون... دائنا.
القيد 2 – نجعل الحساب 204 مدينا بتكلفة إنتاج البرامج مع جعل الحساب 731 دائنا.
مثال : خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية :
1 – شراء حقوق استخدام برامج إعلام آلي 10000 على الحساب.
2 – أنتجت بوسائلها الخاصة برامج إعلام آلي تطلبت موادا مستهلكة 5000 وأجورا سددت بشيك 45000.
والمطلوب : سجل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة تبعا للجرد الدائم.
الحـــــــل :

---- 1 ----------------------		
------------204 حـ/ برامج إعلام	10000	
آلي		10000
404 حـ/ موردو		
- تثبيتات		
شراء برامج إعلام آلي	5000	
----- 2 --------------------	45000	
----------------		5000
601 حـ/ مواد أولية(مستهلكة)		45000
631 حـ/ أجور مستخدمين		
31 حـ/ مواد أولية		
512 حـ/ البنك	50000	

50000		مصاريف إنجاز برامج إعلام آلي ------- -------------------- ---------------- 204 حـ/ برامج إعلام آلي 731 حـ/ إنتاج مثبت لأصول معنوية إنتاج برامج.

الحساب 205 – امتيازات،رخص،علامات تجارية... لتسجيل هذه الأصول نجعل الحساب 205 مدينا وأحد الحسابات بنك ،موردو التثبيتات، دائنا.
الحساب 207 : فارق الاقتناء : أرى أن يقسم هذا الحساب كالتالي:
الحساب 2070– فرق الاقتناء .
الحساب2071– محل تجاري : بداية نشير إلى أن (ن.م.م) لم يخصص حسابا خاصا بالمحل التجاري رغم أهمية مثل هذه الأصول في المؤسسات الفردية والعائلية في الجزائر،وما جاء في المادة 121-2 من (ن.م.م) من أن المحل التجاري هو تثبيت معنوي.

لقد عرفت المادة 78 من القانون التجاري المحل التجاري كالتالي :" تعد جزءا من المحل التجاري الأموال المنقولة المخصصة لممارسة نشاط تجاري.ويشمل المحل التجاري إلزاما عملاءه وشهرته.
كما يشمل سائر الأموال الأخرى اللازمة لاستغلال المحل التجاري كعنوان المحل والاسم التجاري والحق في الإيجار والمعدات والآلات والبضائع وحق الملكية الصناعية والتجارية كل ذلك ما لم ينص على خلاف ذلك."

أما (ن.م.م) وفي الملحق الثالث الخاص بتعريف المصطلحات المحاسبية، فقد عرف المحل التجاري (حيث استخدم في النسخة العربية مصطلح الأموال وليس المحل التجاري) كالتالي " العناصر المعنوية من المحل التجاري (بما فيها حق الكراء) التي لا تكون موضوع تقدير وإدراج في دفاتر المحاسبة منفصلين عن الميزانية وتساهم في الإبقاء على نشاط الكيان وتطوير طاقته الكامنة".

محاسبيا فإن المقصود بالمحل التجاري (le fonds commercial) هي فقط العناصر المعنوية للمحل وبصفة خاصة ما يلي: العملاء،الاسم التجاري، شهرة المحل، حق الإيجار، أما الأصول المادية من بضاعة ومعدات فإنها لا تسجل في الحساب2071، بل تسجل بالحسابات الخاصة بها.
الحساب 208 – تثبيتات معنوية أخرى.

مثال : خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية :
1 – شراء حق استغلال نموذج صناعي 10000 على الحساب.
2 – شراء محل تجاري 50000 بشيك ضم ما يلي: المباني 10000، أرض المحل 20000 ، المعدات 5000 ، الباقي هو قيمة العناصر المعنوية للمحل.
الحل :

		--- 1 -------------------- ----------------
	10000	205 حـ/ حقوق امتياز
10000		404 حـ/ موردو التثبيتات شراء حقوق استغلال نموذج.
	10000	
	20000	----- 2 -------------------

	5000	----------------
	15000	211 حـ/ أراضي
50000		213 حـ/ مباني
		215 حـ/معدات وأدوات
		2071 حـ/ محل تجاري
		512 حـ/ البنك
		شراء محل تجاري.

2- الحسـاب 21 – التثبيتات العينية :

تعريف : في المادة 221-1 عرف (ن.م.م) التثبيتات العينية(أي المادية) كالتالي :"التثبيت العيني هو أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج ،وتقديم الخدمات، والإيجار، والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية". فالتثبيتات العينية هي إذن أصول مادية (مثل التجهيزات والأراضي والمباني..الخ) تكون فترة استخدامها أكثر من سنة، وهي مراقبة من قبل المؤسسة نظرا لشرائها أو استئجارها (في حالة عقد إيجار تمويلي).

بتاريخ شراء أو إنجاز التثبيتات العينية يتم إدراجها(تسجيلها) على أساس تكلفة شرائها أو إنتاجها.

إن تكلفة شراء الأصل تشمل كلا من سعر شرائه وأعباء نقله وتركيبه والرسوم غير المسترجعة الخاصة به...الخ. أما في حالة الإنجاز الذاتي للتثبيتات العينية فإن تكلفتها تشمل كل التكاليف المباشرة (من مواد مستهلكة وأجور وغيرها) وغير المباشرة المتحملة لإنتاجها، غير أن أعباء المرحلة التجريبية للتجهيزات

والأعباء العامة والأعباء الإدارية لا تدمج بتكلفة شراء أو إنتاج الأصل .

إن تكلفة إزالة أو تفكيك المنشأة في نهاية فترة الاستخدام وكذلك تكلفة إعادة الموقع إلى حالته ، تضاف (لكن بصورة منفصلة) إلى تكلفة شراء أو تكلفة إنتاج التثبيت، وهذا إذا كان شرط إزالة المنشأة أو إعادة تهيئة الموقع الذي أقيمت عليه المؤسسة ، يمثل إلزاما للكيان (المادة 121-5 من ن.م.م).

إن التكاليف الموالية لعملية شراء أو إنجاز التثبيتات العينية أو المعنوية يمكن اعتبارها:

- أعباء عادية تخص السنة إذا أدت إلى الحفاظ على الأداء الحالي للتجهيزات.
- أما إذا أدت هذه الأعباء إلى رفع القيمة المحاسبية للتجهيزات،أي إذا كان محتملا أن هذه التكاليف ستؤدي إلى زيادة المزايا الاقتصادية التي تحصل عليها المؤسسة من الأصل المعني(مثل زيادة فترة استخدام الأصل أو تخفيض تكاليف الإنتاج أو رفع إنتاجيته أو تحسين نوعية المنتجات) ، عندها فإن هذه التكاليف تضاف إلى الأصل أو تسجل في حساب فرعي لحساب الأصل. إن التثبيتات التي ليس لها نفس فترة الاستخدام (أو الانتفاع) تسجل بحسابات مختلفة.

إن (ن.م.م) لم يذكر بصورة مفصلة الحسابات الفرعية للحساب 21 إذ اقتصر على إعطاء حساب لكل مجموعة من التثبيتات مثال ذلك 213 حـ/ مباني (ولم يخصص حساب لكل صنف من المباني) أو 215 حـ/تركيبات تقنية، معدات وأدوات صناعية (وهذا حساب شامل وغير مفصل) وعليه فإننا سنعتمد في دراستنا على الحسابات الفرعية المعطاة بالمخطط المحاسبي الفرنسي.

التثبيتات التي لا تعتبر ملكا للمؤسسة من الناحية القانونية، لكنها مراقبة من قبل المؤسسة (أي التثبيتات المحصلة في إطار عقد إيجار تمويلي)، يجب أن تسجل في حساب فرعي للحساب 21 إذا كان الإعلام المقدم على هذا النحو ذا أهمية ومناسبا في آن واحد.

دراسة حسابات التثبيتات العينية :

211 – أراضي: يمكن تقسيم هذا الحساب إلى حسابات فرعية مثال ذلك أراضي للبناء، مقالع ومناجم ، أراضي مهيأة ، أراضي أخرى.
212 – عمليات تهيئة وترتيب الأراضي.
213 – مباني : (الحسابات الفرعية المذكورة أسفله أخذت عن المخطط المحاسبي الفرنسي)
2131- عمارات: ويمكن تقسيم هذا الحساب إلى حسابات فرعية كالتالي:
21311- مباني صناعية. 21315 – مباني إدارية وتجارية
21318 – مباني أخرى .
2135 – تركيبات عامة، وتهييئات للمباني.
2138 – منشآت قاعدية : مثل الطرق والسدود والجسور...
215 – تركيبات تقنية،معدات وأدوات صناعية (الحسابات الفرعية الموالية أخذت عن المخطط المحاسبي الفرنسي):
2154 – معدات صناعية. 2155 – أدوات صناعية. 2157 – تهييئات وتركيبات للمعدات والأدوات الصناعية.
218 – تثبيتات أخرى عينية: (الحسابات الفرعية أخذت عن المخطط المحاسبي الفرنسي)
2182 – معدات نقل ، 2183 – معدات مكتب ، 2184 – أثاث ، 2186 – أغلفة متداولة.

القاعدة المحاسبية للتثبيتات العينية: وهناك حالتان ؛
الحالة 1 – شراء التثبيتات من الغير: في هذه الحالة تكون حسابات التثبيتات المعنية مدينة وأحد الحسابات بنك أو موردو التثبيتات (حـ/404) دائنا بتكلفة شراء التثبيتات.
الحالة 2 – إنجاز التثبيتات العينية من قبل المؤسسة: في هذه الحالة نسجل قيدين:
القيد 1 – ونسجل فيه المصاريف المتحملة لإنجاز التثبيتات بصورة عادية.
القيد 2 – ويسجل بعد الإنجاز الكلي للأصل ، حيث نجعل حساب الأصل المعني مدينا وحساب إنتاج مثبت لأصول عينية (حـ/ 732)، دائنا بتكلفة إنتاج الأصل.

مثال : خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية:
1 – شراء أراضي للبناء 1 مليون، إن المصاريف الخاصة بعقد الأراضي 50.000، الكل سدد بشيك.
2 – شراء معدات صناعية 200.000 على الحساب مصاريف نقلها 5000 وتركيبها 15000 سددت بشيك.
3 – أنجزت مباني إدارية بوسائلها الخاصة ، تطلبت موادا أولية 50.000 وأجورا سددت بشيك 100.000
4 - شراء شاحنة 2 مليون ، رسم قابل للاسترجاع 17 % ، الكل على الحساب.
5 – سددت دين شراء الشاحنة عملية (4) بشيك.
والمطلوب: سجل العمليات تبعا للجرد الدائم.
الحـــــــــل :

		---- 1 ----------------------
	1050000	----------------
1050000		2110 حـ/ أراضي للبناء
		512 حـ/ البنك
	220000	شراء أراضي.
200000		----- 2 ---------------------
20000		----------------

		2154 حـ/ معدات صناعية
		404 حـ/
	50000	موردو التثبيتات
	100000	512 حـ/
50000		البنك
100000		شراء معدات
		----- 3 ---------------------

	150000	601 حـ/ مواد أولية(مستهلكة)
150000		631 حـ/ أجور المستخدمين
		31 حـ / مواد
		أولية
	2000000	512 حـ/ البنك
	340000	مصاريف إنجاز مباني إدارية.
2340000		----- ----------------------

		21315 حـ/ مباني إدارية
	2340000	732 حـ/ إنتاج
2340000		مثبت لأصول عينية
		إنجاز مباني إدارية.
		----- 4 ---------------------

		2182 حـ/ معدات نقل
		4456 حـ/ رسم قابل للاسترجاع
		404 حـ/ موردو
		التثبيتات
		شراء شاحنة
		--- 5 --------------------
		----------------
		404 حـ/ موردو التثبيتات
		512 حـ/ البنك
		تسديد معدات النقل

ملاحظة : مصاريف عقد شراء الأراضي يمكن إضافتها إلى سعر الشراء أو اعتبارها مصاريف عادية وتسجل بالحساب 622 حـ/ أجور وأتعاب للوسطاء.

التثبيتات المحصلة بعقد إيجار تمويلي : محاسبيا نعتبرها ملكا للمؤسسة المستأجرة كما نص على ذلك (ن.م.م)،وتسجل بالحسابات الفرعية للحساب 21 مع باقي التثبيتات. إن موضوع الإيجار التمويل تتم دراسته في مقياس المحاسبة المعمقة .

3 - الحساب 22 : تثبيتات في شكل امتياز.

4 - الحساب 23- تثبيتات قيد الإنجاز(أو" التثبيتات الجاري إنجازها" كما ورد في –ن.م.م):

أ – تعريف : إن التثبيتات قيد الإنجاز هي التثبيتات المادية والمعنوية والتي لم يكتمل إنجازها في نهاية السنة، كما نسجل بهذا الحساب التسبيقات والأقساط المسددة لموردي التثبيتات.

ب – الحسابات الفرعية للحساب 23: إن الحسابات الفرعية الواردة في (ن.م.م) هي كالتالي:

232 – تثبيتات عينية قيد الإنجاز.   237 – تثبيتات معنوية قيد الإنجاز.
238 – تسبيقات وأقساط مدفوعة على طلبات بالتثبيتات.
ج – القاعدة المحاسبية:
نسجل بحسابات تثبيتات قيد الإنجاز تكلفة التثبيتات التي لم يكتمل إنجازها في نهاية السنة، سواء أكانت عملية الإنجاز تتم من قبل المؤسسة أو من قبل الغير (أي مؤسسة أخرى).
الحالة 1 – إنجاز التثبيتات يتم من قبل الغير: في نهاية السنة يكون حساب 232 أو 237 مدينا وحساب 404 دائنا بتكلفة الأشغال التي تم إنجازها. وعند استلام التجهيزات بصورة كاملة وجاهزة للاستخدام ، يرصد حساب تثبيتات قيد الإنجاز بجعله دائنا وجعل الحساب المناسب 20 أو 21 مدينا.
الحالة 2 – إنجاز التثبيتات يتم من قبل المؤسسة : في نهاية السنة نجعل أحد الحسابات 232 أو 237 مدينا والحساب 73 إنتاج مثبت (أو أحد حساباته الفرعية 732 مثلا إنتاج قيد الإنجاز لتثبيتات عينية) دائنا بتكلفة الجزء الذي تم إنجازه من التثبيتات.
تسجيل التسبيقات وأقساط التسديد : اقترح (ن.م.م) أسلوبين لتسجيل التسبيقات وأقساط التسديد كالتالي:
1 – تسجيل التسبيقات والأقساط بالحساب 238 حـ/ تسبيقات وأقساط مسددة على طلبات بالتثبيتات فنجعله مدينا بجعل أحد حسابات النقديات دائنا.
2– تسجيل التسبيق بالحساب 409 تسبيقات للموردين(أو أحد حساباته الفرعية) بجعله مدينا وأحد حسابات النقديات دائنا بقيمة التسبيق المسدد،وفي نهاية السنة يرصد الحساب 409 (بجعله دائنا) مع الحساب 238 (بجعله مدينا).
إذن الأفضل هو تطبيق الأسلوب الأول وتجنب عملية ترصيد الحساب 409 الواجب إجراؤها في حالة تطبيق الأسلوب الثاني.
د- مثال : خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية :
1 – اتفقت مع المقاول(ل) على إنجاز مباني صناعية لصالح المؤسسة (س) تكلفتها 100000 دج وسددت للمقاول تسبيقا 40000 بشيك .في نهاية (ن) كانت تكلفة الأشغال بهذه المباني(تبعا للفواتير المقدمة من قبل المقاول) 70000 دج.
2 – تقوم المؤسسة بإنجاز معدات بوسائلها الخاصة وللاستخدام الذاتي، وخلال السنة(ن) تطلبت هذه المعدات غير المكتملة موادا 10000 وأجورا سددت بشيك 20000.
والمطلوب : سجل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة (س) تبعا للجرد الدائم.
3 – في 3/20/ن+1 استلمت المؤسسة المباني كاملة (عملية 1) وسددت للمقاول ما بقي بذمتها بشيك.
4 – في 03/30/ ن+1 أكملت المعدات الصناعية (عملية 2) وتطلب ذلك موادا 5000 وأجورا سددت بشيك 15000.
والمطلوب : سجل القيود المناسبة في يومية المؤسسة تبعا للجرد الدائم.
الحـــــــل :

		------ 1 ---------------------
	40000	---------------
40000		238 حـ/ تسبيقات مسددة على طلبات بالتثبيتات
		حـ/ 512
	70000	البنك
70000		دفع تسبيق
		--- 12/31/ن --------------------

	10000	232 حـ/ تثبيتات عينية قيد الإنجاز
	20000	حـ/ 404
10000		موردو التثبيتات
20000		تكلفة تثبيتات قيد الإنجاز.
		--------- 2 --------------------

	30000	601 حـ/ مواد أولية مستهلكة
30000		631 حـ/ أجور مستخدمين
		31 حـ/ مواد أولية
		ولوازم
	100000	512 حـ/ البنك
	70000	مصاريف إنجاز معدات.
70000		----- 31/12/ن ------------------
40000		---------------
60000		232 حـ/ تثبيتات عينية قيد الإنجاز
		732 حـ/ إنتاج مثبت
		لأصول عينية
	5000	معدات قيد الإنجاز.
	15000	------- 3 --------------------
5000		21311 حـ/ مباني --------------
15000		صناعية
		404 حـ/ موردو تثبيتات
		232 حـ / تثبيتات
	50000	عينية قيد الإنجاز
30000		238 حـ/ تسبيقات
20000		لموردين التثبيتات
		512 حـ/ البنك
		استلام وتسديد مباني صناعية
		------ 4 --------------------
		---------------
		601 حـ/ مواد مستهلكة
		631 حـ/ أجور المستخدمين
		31 حـ/ مواد أولية
		ولوازم
		512 حـ/ البنك
		مصاريف إتمام معدات
		------ ------------------
		--------------
		215 حـ/ معدات صناعية
		232 حـ/ تثبيتات عينية
		قيد الإنجاز
		732 حـ/ إنتاج مثبت
		لأصول عينية

إكمال معدات.		

5 - الحسابان: 26 – مساهمات وحسابات دائنة(حقوق) ملحقة بها. و27 حـ/ تثبيتات مالية أخرى:

بداية نلاحظ أن الأصول المالية تصنف إلى:

أ- أصول مالية مثبتة : وهي الأسهم والسندات والديون التي يكون للكيان القدرة والرغبة على الاحتفاظ بها لفترة طويلة أو إلى تاريخ استحقاقها في حالة السندات، مثل هذه الأصول غير الجارية تسجل بأحد الحسابين 26 أو 27.

ب- أصول مالية جارية : وهي الأسهم والسندات وكل الأدوات المالية الأخرى والتي تمت حيازتها بنية التنازل عليها في المدى القصير الأجل أو متى تحققت فرصة تحقيق ربح من عملية التنازل.هذه الأصول تسجل بالحساب 50 (حـ/ قيم منقولة للتوظيف). وحيث أن محاسبة الأوراق المالية ستتم دراستها بصورة مفصلة في مقياس المحاسبة المعمقة، ارتأينا أن تكون دراسة هذا الموضوع مختصرة وبسيطة قدر الإمكان.وفيما يلي تعريف سريع لأهم الحسابات الفرعية المستخدمة في العمليات الخاصة بالتثبيتلت المالية:

الحســـــــــاب	شرح الحســـــــــــاب
261- سندات مساهمة	وهي سندات تمكن حيازتها من ممارسة نفوذ على المؤسسة المصدرة
262- سندات مساهمة أخرى	وهي سندات مساهمة ليس الهدف منها ممارسة نفوذ على المؤسسة المصدرة، لكن حيازتها ضرورية للمؤسسة المالكة لها.
269- دفعات مستحقة على سندات غير محررة	يكون هذا الحساب دائنا بقيمة الدفعات المستحقة التسديد والخاصة بشراء مساهمات في مؤسسات أخرى.
271- السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة	وهي سندات تنوي المؤسسة الاحتفاظ بها بصفة دائمة،وكذلك السندات التي لا يمكن للمؤسسة التنازل عنها على المدى القصير الأجل، من هذه السندات الحصص في رأسمال مؤسسات أخرى أو سندات التوظيف على المدى الطويل الأجل.
273- السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة	وهذه السندات يكون الهدف من حيازتها تحقيق مردودية مالية مرضية للأموال الموظفة(في هذه السندات) .

ملاحظة : تقييم التثبيتات المالية في نهاية السنة يتم دراسته في الفصل الخاص بالأعمال المحاسبية في نهاية السنة.

مثال حول التثبيتات المالية: خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية:

1 – شراء 2000 سهم تمثل 40% من رأسمال المؤسسة (ص) وبسعر500 دج للسهم الواحد، سددت بشيك، إن المؤسسة لا تنوي التنازل عن هذه الأسهم.

2 – شراء 500 سهم تمثل 20 % من رأسمال المؤسسة (ع) وبسعر 1000 دج للسهم، لقد سددت المؤسسة (س) 50 % من قيمة الأسهم ، بشيك.

3 – شراء 200 سند تخص المؤسسة (ل) ب 100000 دج بشيك،إن الهدف هو تحقيق مردودية مالية وليس كسب أي نفوذ في المؤسسة (ل).

4 – شراء 1000 سهم ب 200 دج بشيك، تتوقع المؤسسة التنازل عن هذه الأسهم على المدى القصير الأجل وبعد ارتفاع سعرها.

والمطلوب : سجل العمليات في يومية المؤسسة (س).

------- 1 ---------------------		
-------------	1000.000	
261 حـ/ سندات مساهمة		1000.000
512 حـ/ البنك		
شراء مساهمة في المؤسسة (ص)		
-------- 2 ---------------------	500.000	
-------------		250.000
262 حـ/ مساهمات أخرى		250.000
512 حـ/ البنك		
269 حـ/ دفعات مستحقة		
الدفع على سندات غير محررة.		
شراء أسهم خاصة (ع).	100.000	
-------- 3 ----------------------		100.000
-------------		
273 حـ/ سندات خاصة بنشاط المحفظة		
512 حـ/ البنك	200.000	
شراء سندات خاصة بنشاط المحفظة		200.000
---------- 4 --------------------		
-------------		
503 حـ/ سندات أخرى		
512 حـ/ البنك		
شراء سندات بهدف بيعها.		

ملحق : حوسبة التثبيت تبعا لمكوناته:

" تعالج (أي تسجل وتهتلك) مكونات الأصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدد انتفاعها مختلفة أو إذا كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة" المادة 121-4 من (ن.م.م) وكمثال على ذلك، طائرات نقل المسافرين والتي يمكن أن تسجل من خلال عناصرها وهي ؛ هيكل الطائرة، والمحركات والتجهيزات الكهربائية الأخرى وهي عناصر تختلف في فترات استخدامها ومنه فان معدلات اهتلاكها سوف تختلف، لذا فإن كل عنصر يسجل على حدا كما يبين المثال التالي ؛

مثال: لنفترض أن المؤسسة (س) اشترت طائرة لنقل البضائع ب 100 مليون دج على الحساب. إن سعر عناصر مكونات الطائرة وهي ذات فترات استخدام مختلفة قدر(السعر) كالتالي؛ الهيكل 40 مليون دج، المحركات 35 مليون دج، التجهيزات الكهربائية 25 مليون دج .

سجل القيود المناسبة في يومية المؤسسة.

21801 حـ/ معدات نقل - هيكل الطارئة 40.000.000

21802 حـ/ معدات نقل – المحركات 35.000.000

21803 حـ/ معدات نقل – تجهيزات تقنية

404 حـ/ موردو التثبيتات 100.000.000

شراء طائر,

تسجيل تكاليف الصيانة الدورية للتجهيزات : إن تسجيل تكاليف الصيانة الدورية للتجهيزات (وهي التكاليف التي كان المخطط المحاسبي الوطني يخصص لها مؤونة التكاليف الواجب توزيعها على عدة سنوات) يكون في حساب فرعي للتجهيزات المعنية كما لو كانت عملية الصيانة هي أحد مكونات أو عناصر التثبيت المعني.
مثـــال : في 01/01/ن اشترت المؤسسة (س) معدات ب 5 مليون دج، هذه المعدات تحتاج إلى صيانة دورية (تغيير بعض الأجزاء منها) مرة كل ثلاثة سنوات، قدرت عملية الصيانة ب 500.000 دج.
سجل عملية شراء المعدات.

الحـــــــل : 01/01/ن

		مدين	دائن
21540	حـ/ معدات صناعية	4500.000	
21541	حـ/ معدات صناعية – صيانة	500.000	
404	حـ/ موردو التثبيتات		5000.000

شراء معدات صناعية وتسجيل عنصر الصيانة.
سنعود إلى موضوع معالجة التكاليف الدورية لصيانة التثبيتات العينية في الفصل الخاص بالأعمال المحاسبية في نهاية السنة وبعد أن نكون قد درسنا موضوع اهتلاك التثبيتات.

تسجيل أعباء تفكيك المنشأة وإعادة تهيئة الموقع في نهاية فترة استغلال المنشأة: إذا كان تفكيك المنشأة وإعادة تهيئة الموقع في نهاية فترة الاستغلال المحددة، تمثلان التزاما من قبل المؤسسة فإن تكاليف هذه العملية تضاف إلى تكلفة إنجاز المنشأة (المصنع مثلا).
مثال : في 01/01/ن أنشأت المؤسسة (س) مصنعا على أراضي استأجرتها من مصالح أملاك الدولة، ولقد تعهدت المؤسسة بإزالة المنشآت المقامة وإعادة تهيئة الموقع إلى حالته الأصلية في نهاية فترة الاستئجار، إن تكلفة المنشآت (مباني ومعدات) هي 20 مليون دج سددت بشيك أما تكلفة إعادة تهيئة الموقع فقدرت ب 200.000 دج . سجل القيود المناسبة في يومية المؤسسة.

الحـــــــل : 01/01/ن

		مدين	دائن
215	حـ/ منشآت تقنية	2.200.000	
512	حـ/ البنك		2.000.000
156	حـ/ مؤونة تجديد التثبيتات		200.000

إنجاز منشآ ت تقنية.
لاحظ أن: تكاليف إعادة تهيئة الموقع أضيفت إلى تكلفة المنشآت مع جعل الحساب 156 دائنا بهذه التكاليف (لأن هذه التكاليف لم تسدد بعد لكن تسديدها سيتم في المستقبل)، وسنعود إلى موضوع مؤونة تجديد الموقع في الفصل الخاص بالأعمال المحاسبية في نهاية السنة بعد أن نكون قد تعرفنا على موضوع اهتلاك التثبيتات.

الفصل الســـــــابـــــع
العمليات الخاصة بالأعبـــــــــــاء – مجموعة 6 –

- تعريف
I – قائمة الحسابات.
II – دراسة الحسابات

تعريف : من تعاريف المصاريف أو الأعباء نذكر ما يلي:

أ – تعريف عام للأعباء : وهي المبالغ المالية التي سددتها أو ستسددها المؤسسة خلال السنة المالية، مقابل المواد والمنتجات والخدمات التي استهلكتها في عمليات الإنتاج والاستغلال أو بدون مقابل مباشر مثل بعض الضرائب والرسوم المسددة إلى الدولة وإلى الجماعات المحلية، ومن الأعباء ما هي غير نقدية مثل الاهتلاكات والمؤونات، إن حسابات المجموعة السادسة هي حسابات تسيير تظهر بحساب النتيجة.

ب – تعريف الأعباء في النظام المحاسبي المالي : حيث عرفها كالتالي" تتمثل أعباء سنة مالية في تناقص المزايا (المنافع) الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم.وتشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات أو الاحتياطات (أي المؤونات) وخسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية" المادة 26 من المرسوم08-156 المتضمن تطبيق أحكام قانون (ن.م.م).

كما نص (ن.م.م) على عرض التكاليف (أي الأعباء) في حساب النتائج حسب الطبيعة، وحسب الوظيفة عند الاقتضاء في ملحق.

I – قائمة الحسابات: العبارة بين قوسين لم ترد في (ن.م.م) وتمت إضافتها لتيسير فهم الحساب.

60- المشتريات المستهلكة.

600 – مشتريات بضاعة مباعة. 601 – المواد الأولية (المستهلكة).

602- التموينات الأخرى (المستهلكة) 603- تغيرات المخزون.

604 – مشتريات الدراسات والخدمات. 605 – مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال.

607 – المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات.

608 – مصاريف الشراء التابعة.

609– التخفيضات، والتنزيلات، والحسومات المحصل عليها عن المشتريات.

61 - الخدمات الخارجية:

611 – مناولة عامة. 613 – الإيجارات.

614 – الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة.

615- الصيانة والتصليحات والرعاية. 616 – أقساط التأمين.

617 – الدراسات والأبحاث. 618 – التوثيق ومصاريف متنوعة.

619 – التخفيضات والتنزيلات والحسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية.

62 – الخدمات الخارجية الأخرى :

621 – (أجور) العاملون الخارجيون عن المؤسسة. 622 – أجور الوسطاء والأتعاب.

623 – الإشهار، النشر والعلاقات العامة.

624- نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين.

625 – التنقلات والمهمات والاستقبالات.

626 – مصاريف البريد والاتصالات . 627- الخدمات المصرفية وما شابهها.

628 – اشتراكات ومصاريف منتوعة.

629 – التخفيضات والتنزيلات والحسومات المحصل عليها عن الخدمات الخارجية الأخرى.

63 – أعباء المستخدمين :

631 – أجور المستخدمين. 634 – أجور المستغل الفردي.

635 – اشتراكات مدفوعة للهيئات الاجتماعية. 636- أعباء اجتماعية للمستغل الفردي.

637 – الأعباء الاجتماعية الأخرى. 638- أعباء المستخدمين الأخرى.

64 – الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة:

641- الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة عن الأجور.

642- الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال.
645- الضرائب والرسوم الأخرى (باستثناء الضرائب على النتائج).
65- الأعباء العملياتية (التشغيلية) الأخرى:
651- الأتاوى المترتبة على الامتيازات والبراءات والرخص وبرامج المعلوماتية والحقوق والقيم المماثلة. 652 – نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية.
653 – أتعاب الحضور. 654 – خسائر ديون غير قابلة للتحصيل (ديون معدومة)
656 – الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة ، والهبات والتبرعات.
657 – الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري. 658 – أعباء أخرى للتسيير الجاري.
66 – الأعباء المالية :
661 – أعباء الفوائد. 664 – خسائر عن الديون المرتبطة بالمساهمات.
665- فارق التقييم عن أصول مالية- نواقص القيمة.
666- خسائر الصرف. 667- الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية.
668 – الأعباء المالية الأخرى.
67 – العناصر غير العادية (الأعباء) :
68 – مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة : دراسة هذا الحساب تتم ضمن الفصل الخاص بالأعمال المحاسبية في نهاية الدورة.
69 – الضرائب عن النتائج وما يماثلها :
695 – الضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية.
698 – الضرائب الأخرى على النتائج.

II- دراسة الحسابات مع أمثلة:

1 – الحساب 60 – مشتريات مستهلكة: باستثناء الحساب 603 (تغير المخزون) فإن الحسابات الفرعية للحساب 60 تسجل مشتريات البضاعة المباعة (أي بضاعة مستهلكة سابقا) وكذا المواد والتموينات والدراسات المستهلكة في عملية الإنتاج،أما المواد والتوريدات التي يتم استهلاكها مباشرة (ماء ،كهرباء...) دون وضعها بالمخزن فتسجل بالحساب 607(مواد مستهلكة غير مخزنة).

أ – القاعدة المحاسبية للحساب 60:

الحالة 1 – تطبيق الجرد المتناوب : في هذه الحالة فإن الحسابات الفرعية للحساب 60 تستخدم فقط في نهاية السنة حيث نجعلها مدينة بمخزون بداية السنة وبالمشتريات ، بينما نجعلها دائنة بمخزون نهاية السنة.

الحالة 2 – تطبيق الجرد الدائم : في هذه الحالة فإن الحسابات الفرعية للحساب 60 أي (600 ،601 ،602 ،605) تكون مدينة عند بيع البضاعة (بجعل حساب 30 دائنا) أو استهلاك المواد واللوازم والتجهيزات (بجعل الحسابات 31 ،32) دائنة . في نهاية السنة فإن الحساب 60 يظهر بحساب النتيجة كأحد عناصر استهلاك الدورة.

مثال : خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية :

1 – شراء ما يلي : بضاعة 10000
مواد (م) 100 كغ×20 دج 2000
سددت بشيك 12000

2 – بيع بضاعة 5000 على الحساب تكلفتها 4000.

3 – سددت فاتورة الكهرباء 500 بشيك.

4 – أنتجت 50 وحدة تامة الصنع تطلبت كل وحدة: 1 كغ مواد (م) و10 دج أجورا سددت بشيك.
5 – أعلمنا المورد بمنحنا تخفيضا خاصا بمشتريات البضاعة (عملية1) 100 دج.
6 – سددت فواتير خدمات مستهلكة في الإنتاج 1500 دج، خاصة بدراسة.
سجل العمليات في يومية المؤسسة (س) تبعا لكل من:
أ – الجرد المتناوب. ب – الجرد الدائم.
الحــــــــل : أ – استخدام الجرد المتناوب

		---- 1 -------------------
	10000	---------------
	2000	380 حـ/ مشتريات بضاعة
12000		مخزنة
		381 حـ/ مشتريات مواد أولية
		ولوازم مخزنة
	5000	512 حـ/
5000		البنك
		مشتريات بشيك.
		---- 2 ------------------
	500	---------------
500		411 حـ/ عملاء
		700 حـ/
		مبيعات بضاعة
	500	بيع بضاعة
500		--- 3 ------------------
		---------------
		607 حـ/ مواد أولية مستهلكة
	100	غير مخزنة
100		512 حـ/ البنك
		تسديد توريدات
		------- 4 -----------------
	1500	---------------
1500		631 حـ/ أجور مستخدمين
		50×10دج
		512 حـ/ البنك
		تسديد أجور (المواد المستهلكة
		لا تسجل)
		------- 5 ----------------
		---------------401 حـ/ مورد
		– المخزون
		609 حـ/ تخفيضات
		على المشتريات
		تخفيض خارج الفاتورة
		---- 6 ----------------
		---------------

		604 حـ/ خدمات مستهلكة 512 حـ/ البنك تسديد خدمات مستهلكة

ملاحظة : في نهاية السنة يتم تسجيل قيود جرد المخزون كما تمت دراسته في حسابات المخزون لدى تناول الجرد المتناوب. كما يتم ترصيد الحساب 609 مع الحساب 600 لتظهر البضاعة المباعة بتكلفة الشراء الصافية،إن الحساب 609 يمكن أن يقسم إلى حسابات فرعية تبعا لفروع الحسب 60.

ب- تطبيق الجرد الدائم :

		----- 1 ---------------
	10000	--------------
	2000	380 حـ/ مشتريات بضاعة
12000		مخزنة
		381 حـ/ مشتريات مواد
		مخزنة
	10000	512 حـ/
	2000	البنك
10000		مشتريات بشيك
2000		--- -----------------
		---------------
		30 حـ/ مخزون بضاعة
	5000	31 حـ/ مواد أولية ولوازم
5000		380 حـ/
		مشتريات بضاعة
		381 حـ/
	4000	مشتريات مواد ولوازم
4000		استلام المشتريات.
		-- 2 ------------------

	500	411 حـ/ عملاء
500		700 حـ/
		مبيعات بضاعة
		بيع بضاعة.
	1000	-- ------------------
	500	---------------
1000		600 حـ/ مشتريات بضاعة
500		مباعة
		30 حـ/ مخزون
		بضاعة
	1500	تسليم المبيعات.
1500		--- 3 ----------------
		--------------
		607 حـ/ مواد أولية مستهلكة

غير مخزنة	100	
512 حـ/ البنك		100
تسديد توريدات مستهلكة		
---------------- 4 -----		
---------------	1500	
601 حـ/ مواد أولية مستهلكة		1500
50×20دج		
631 حـ/ أجور مستخدمين		
50× 10 دج		
31 حـ/ مواد أولية		
512 حـ/ البنك		
مصاريف إنتاج		
--------------- ----		
--------------		
355 حـ/ منتجات مصنعة		
724 حـ/		
إنتاج مخزن		
منتجات بالمخزن		
---------------- 5 -----		
---------------		
401 حـ/ موردو المخزون		
609 حـ/ تخفيضات		
على المشتريات		
تحصيل تخفيض خارج		
الفاتورة		
-------------- 6 ---		
---------------		
604 حـ/ خدمات مستهلكة		
512 حـ/ البنك		
تسديد قيمة خدمات.		

هنا أيضا يجب أن يرصد الحساب 609 مع الحساب600.

2 – الحساب- 61 – خدمات خارجية: من الحسابات الفرعية لهذا الحساب نذكر.
مصاريف المناولة(611) ،ومصاريف الإيجار (613) ،ومصاريف الصيانة (615)،مصاريف التأمين (616)،مصاريف الدراسة والبحث (617) مصاريف الوثائق ومصاريف متنوعة (618) ، تخفيضات على الخدمات الخارجية.

3 –الحساب 62 – خدمات خارجية أخرى : من المصاريف المسجلة بهذا الحساب نذكر ؛
أجور عمال من خارج المؤسسة(621)، أجور الوسطاء والأتعاب(622)، مصاريف الإشهار والعلاقات العامة (623)، مصاريف نقل سلع ومستخدمي المؤسسة(624)، مصاريف البريد والاتصال(626)، خدمات مصرفية ومصاريف مماثلة (627)، اشتراكات ومصاريف متنوعة (628)، تخفيضات على الخدمات الخارجية (629).
خلال السنة تكون الحسابات الفرعية للحسابين 61 و62 مدينة بجعل حسابات النقديات أو الموردون (401) دائنة.

إن الحسابين 61 و 62 يظهران في حساب النتيجة في سطر استهلاك الدورة.
مثــــــــال : خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية:
1 – سددت المصاريف التالية بشيك : إيجار 1000 ،صيانة 200 ، تأمين 300.
2 – استلمت فواتير المصاريف التالية غير المسددة؛ مصاريف نقل العمال 1200 ، بريد وهاتف 800.
3 – خصم مصاريف البنك 1000 من حسابها الجاري.
سجل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة (س).
الحــــــــل :

البيان	مدين	دائن
--- 1 ------------------		
------------------	1000	
613 حـ/ إيجار	200	
615 حـ/ صيانة	300	
616 حـ/ تأمين		1500
512		
حـ/ البنك		
تسديد مصاريف	1200	
-- 2 ------------------	800	
------------------		2000
624 حـ/ مصاريف نقل		
626 حـ/ مصاريف بريد		
واتصالات	1000	
حـ/ 401		1000
موردو الخدمات		
خدمات على الحساب		
-- 3 ------------------		
------------------		
627 حـ/ مصاريف البنك		
حـ/ 512		
البنك		
تسديد مصاريف البنك		

4 – الحساب 63 – أعباء المستخدمين : يسجل بهذا الحساب المصاريف الخاصة بالمستخدمين مثل المرتبات والأجور والاشتراكات في صناديق الضمان الاجتماعي وبعض المصاريف الأخرى للمستخدمين أو الخاصة بالمستغل. إن الحسابات الفرعية للحساب 63 هي كالتالي :
631 – أجور المستخدمين. 634 – مرتب المستغل الفردي (في المؤسسة الفردية)
635 – اشتراكات الضمان الاجتماعي(التي تتحملها المؤسسة)
636 – أعباء اجتماعية للمستغل الفردي. 637 – أعباء اجتماعية أخرى.
638 – أعباء أخرى للمستخدمين.
القاعدة المحاسبية : يقترح النظام المحاسبي المالي أسلوبين لتسجيل الأجور والمصاريف التابعة لها ، وسيتم شرحهما من خلال مثال.
خلال السنة (ن) سددت المؤسسة (س) أجورا كالتالي:
الأجر الإجمالي 20000

اشتراك ضمان اجتماعي محجوز 9%   1800
ضريبة على الدخل محجوزة   640
مجموع لاقتطاعات   -2440
الأجر الصافي   17560

المطلوب : سجل العملية أعلاه في يومية المؤسسة تبعا للأسلوبين الواردين في (ن.م.م)

الحـــــــــل : الأسلوب 1: يعتمد هذا الأسلوب على جعل الحساب 421 (حـ/ مستخدمون- أجور مستحقة الدفع) دائنا بالأجر الإجمالي، ليتم بعد ذلك توزيع رصيد الحساب 421 على الأطراف المستفيدة.

------- ------------------		
------------	20000	
631 حـ/ مرتبات المستخدمين		20000
421 حـ/ مستخدمون-		
أجور مستحقة		
أجور مستحقة الدفع	2440	
-------- ----------------		1800
------------		640
421 حـ/ مستخدمون- أجور		
مستحقة		
431 حـ/ ضمان اجتماعي		
442 حـ/ الدولة ضرائب	17560	
محصلة من الغير	1800	
اقتطاعات من الأجور .	640	
----------- ---------------		20000
------------		
421 حـ/ مستخدمون- أجور		
مستحقة		
431 حـ/ الضمان الإجتماعي		
442 حـ/ الدولة- ضرائب محصلة		
من الغير		
512 حـ/ البنك		
تسديد أجور واقتطاعات.		

إن تسجيل الأعباء الاجتماعية التي تتحملها المؤسسة (وتحسب بمعدل 26 %) من الأجر الإجمالي أي 20000 دج × 0.26 =5200 ، يتم في قيد كالتالي :

635 حـ/ اشتراك في الهيئات الاجتماعية 5200
431 حـ/ هيئات اجتماعية   5200
أعباء اشتراك في الضمان الاجتماعية
431 حـ/ هيئات اجتماعية   5200
512 حـ/ البنك   5200
تسديد أعباء اشتراك في الضمان الاجتماعي.

الأسلوب 2 – وفيه يكون الحساب 421 دائنا بالأجر الصافي.

------- ----------------------		
-------------	20000	

البيان	مدين	دائن
631 حـ/ أجور المستخدمين		1800
431 حـ/ ضمان اجتماعي		640
442 حـ/ الدولة- ضرائب		17560
محصلة من الغير		
421 حـ/ مستخدمون –		
أجور مستحقة	1800	
أجور مستحقة الدفع	640	
--------- ------------------	17560	
---------------		20000
431 حـ/ ضمان اجتماعي		
442 حـ/ الدولة – ضرائب محصلة		
من الغير		
421 حـ/ مستخدمون – أجور مستحقة		
512 حـ/ البنك		
تسديد أجور واقتطاعات.		

عمليا الأسلوب الثاني (حيث جعلنا الحساب 421 دائنا بالأجر الصافي)هو الأكثر استخداما.
إن عملية تسديد اشتراك الضمان الاجتماعي الواقع على كاهل المؤسسة يكون كما في الأسلوب الأول.

5 – الحساب 64 – ضرائب ورسوم : بداية نشير إلى أن الضريبة على الربح تسجل بالحساب 695 وليس بالحساب 64، وكمثال حول الرسوم المسجلة بالحساب 64 نذكر الرسم على النشاط المهني والذي يحسب على أساس 2% من المبيعات (أي رقم الأعمال).

مثال حول الحساب :64

1 - خلال الفصل الأول من السنة (ن) كان رقم أعمال المؤسسة (س) 5 مليون دج .

2 – إن نتيجة الإجمالية للمؤسسة (س) وخلال السنة (ن) كانت ربحا قدره 1 مليون دج.

والمطلوب :1 - أحسب الرسم على النشاط المهني ، سجل عملية تسديد الرسم بشيك.

2 – أحسب الضريبة على أرباح الشركة وعلى أساس معدل 25% .

الحـــــــــل : الرسم على النشاط المهني = 5000.000 × 0.02 = 100.000 دج

الضريبة على أرباح الشركة = 1000.000 × 0.25 = 250.000 دج

التسجيل في اليومية :

(1)

642 حـ/ ضرائب ورسوم غير مسترجعة على رقم الأعمال 100.000

512 حـ/ البنك 100.000

تسديد الرسم على النشاط المهني .

(2)

695 حـ/ ضرائب على الأرباح 250.000

444 حـ/ الدولة- ضرائب على الربح 250.000

ضرائب على النتيجة مستحقة الدفع.

يكمن تقسيم الحساب 642 إلى حسابات فرعية مثل 642001 حـ/ الرسم على النشاط المهني.
والذي إذا لم يتم تسديد الرسم، جعلنا الحساب 447 حـ/ ضرائب ورسوم أخرى ، دائنا، مع بقاء الحساب 642 مدينا.

ملاحظة : أن كلا من الحسابين 63 و64 (ما عدا الحساب 695) يظهران بحساب النتيجة ضمن أعباء الاستغلال ،إذ يتم طرحهما من القيمة المضافة للاستغلال ، للحصول على الفائض الإجمالي للاستغلال.

6 – الحساب 65 – أعباء عملياتية(تشغيلية) أخرى: تسجل بالحسابات الفرعية لهذا الحساب أعباء مثل:
651 – إتاوات مترتبة عن امتيازات ، ورخص، وبرامج (إعلام آلي)والقيم المماثلة.
652 – نواقص القيمة عن خروج التثبيتات غير المالية (أي عندما يتم بيع تثبيتات عينية أو معنوية بسعر أقل من قيمتها المحاسبية الصافية).
653 – أتعاب حضور (أي مرتبات أعضاء مجالس الإدارة والتسيير...).
654 – خسارة الديون غير المحصلة (أو الديون المعدومة).
656 – غرامات، عقوبات، إعانات مقدمة، تبرعات.
657 – أعباء استثنائية للتسيير الجاري.
658 – أعباء أخرى للتسيير الجاري.
ملاحظة : بعض الحسابات أعلاه لا يمكن فهمها بصورة جيدة إلا بعد دراسة أعمال نهاية السنة.
مثال : خلال السنة (ن) قامت المؤسسة بالعمليات التالية:
1 – تسديد إتاوة استخدام نموذج صناعي 1000 بشيك.
2 – تقديم هبة لمؤسسة خيرية 5000 بشيك.
3 – في ذمة العميل (ل) دين قدره 10000 سدد منه 8000 بشيك ولا يمكنه تسديد باقي الدين الذي ليس له خسائر عن انخفاض القيمة (أي مؤونة).
المطلوب : سجل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة (س) .
الحـــــــــل :

-- 1 -------------------		
---------------	1000	
651 حـ/ إتاوات		1000
حـ/ 512		
البنك		
تسديد مصاريف	5000	
---- 2 ------------------		5000
---------------		
656 حـ/ هبات		
حـ/ 512	8000	
البنك	2000	
تقديم هبة		10000
---- 3 ------------------		
---------------		
512 حـ/ البنك		
654 حـ/ خسارة ديون غير محصلة		
حـ/ 411		
عملاء		
تحصيل دين		

7 – الحساب 66 – الأعباء المالية. من الحسابات الفرعية لهذا الحساب نذكر :

661 – أعباء فوائد (مثل فوائد القروض)

664 – خسارة ديون خاصة بمساهمات.

665 – فارق التقييم لأصول مالية – انخفاض قيمة.

666 – خسارة الصرف

667 – خسارة صافية على التنازل عن الأصول المالية

668 – أعباء مالية أخرى (وسنستخدمه لتسجيل الحسم الممنوح مثلا).

ملاحظة : إن المصاريف المالية تظهر بحساب النتيجة في خانة النتيجة المالية.

مثال : خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية؛

1 – سددت فوائد قرض مصرفي 1000 بشيك.

2 – بيع بضاعة كالتالي: بضاعة 10000

خصم تعجيل الدفع 500

تحصلت بشيك 9500

3 – بيع أسهم 10000 بشيك سعر شرائها 11000 ولم تكن لها خسارة قيمة (مؤونة) سابقا.

المطلوب : سجل العمليات وفق الجرد المتناوب.

الحـــــــل :

----- 1 ---------------------		
-----------------	1000	
661 حـ/ فوائد قروض		1000
512 حـ/ البنك		
تسديد فوائد قروض.		
---- 2 ---------------------	9500	
-----------------	500	
512 حـ/ البنك		10000
668 حـ/ حسم ممنوح		
700 حـ/ مبيعات		
بضاعة	10000	
بيع بضاعة	1000	
----- 3 --------------------		11000
---------------		
512 حـ/ البنك		
667 حـ/خسارة التنازل عن أصول مالية		
261 حـ/ سندات مساهمة أخرى		
بيع أسهم.		

8 – الحساب 67 - العناصر غير العادية – الأعباء : ينص (ن.م.م) على عدم استخدام هذا الحساب إلا في الحالات الاستثنائية مثل حالة نزع الملكية أو الكوارث الطبيعية التي قد تتعرض لها ممتلكات المؤسسة.

9 - الحساب 68 مخصصات اهتلاكات، مؤونات، وخسارة القيمة : دراسة هذا تكون في الفصل الخاص بالأعمال المحاسبية في نهاية الدورة.

10 – تسوية الأعباء في نهاية السنة : في نهاية السنة وحتى تحمل الدورة بأعبائها الفعلية فإن المؤسسة تقوم بتسوية الأعباء ، إن هذه العملية تتمثل في :

أ – تسجيل المصاريف التابعة للسنة الحالية وغير المسددة بعد، شريطة أن يكون مبلغها معروفا بما فيه الكفاية وقابلا للتقدير، حيث نجعل حساب المصاريف المعنية مدينا والحساب المناسب من المجموعة الرابعة (موردون، مستخدمون، الدولة...) دائنا.

ب – تخفيض المصاريف المسددة (المقيدة) سلفا: حيث نجعل الحساب 486 (حـ/ أعباء مقيدة سلفا) مدينا وحساب الأعباء المناسب دائنا بقيمة المصاريف المسددة خلال السنة الحالية والتابعة للسنة القادمة.

ملاحظة: إن الحساب 486 - مصاريف مقيدة سلفا(أو معاينة مسبقا حسب ن.م.م) هو حساب وسيط أو مؤقت يفتح في نهاية السنة ويرصد بعكس القيد في بداية السنة الموالية.

مثال : خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية :

1 – سددت مصاريف الإيجار9000 دج بشيك وهذا للفترة من 10/1/ن إلى 6/30/ن+1.

كما سددت مصاريف تأمين 4000 دج بشيك للفترة من 12/01/ن إلى 3/31/ن+1.

2– أظهرت عملية الجرد أن فواتير المصاريف التالية لم تستلم بعد : مصاريف الهاتف 500، مصاريف الصيانة 1000 ،رسم على النشاط المهني لم يسدد بعد 2000.

والمطلوب : سجل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة (س).

لاحظ أن المصاريف الخاصة بالسنة القادمة (ن+1) والمسجلة بالحساب 486 تحسب كالتالي:

الإيجار: 6 أشهر(من السنة ن+1) × 1000 دج (الإيجار الشهري) = 6000 دج.

التأمين : 3 أشهر (من السنة ن+1) × 1000 دج = 3000 دج

-- 1 -------------------		
--------------	9000	
613 حـ/ إيجار	4000	
616 حـ/ تأمين		13000
512 حـ/ البنك		
تسديد مصاريف الإيجار		
والتأمين.	9000	
-- 12/31/ن ---------------		6000
--------------		3000
486 حـ/ مصاريف مقيدة سلفا		
613 حـ/ إيجار		
616 حـ/ تأمين	500	
مصاريف خاص بالسنة (ن+1)	1000	
---- 2 ---------------	2000	
---------------		1500
626 حـ/ مصاريف بريد		2000
واتصالات		
615 حـ/ مصاريف صيانة		
642 حـ/ رسم على النشاط		
المهني		
408 حـ/ موردون-	6000	

	3000	فواتير غير مستلمة
9000		447 حـ/ ضرائب ورسوم أخرى. مصاريف مستحقة الدفع
		---------------- 01/01/ن+1 -------------
		إثبات قيد فتح اليومية.
		----------------- ----- ---------------
		613 حـ/ إيجار 616 حـ/ تأمين 486 حـ/ مصاريف مقيدة سلفا ترصيد الحساب 486.

الفصـــــل الثـــــامـــــن

– العمليات الخاصة بالنواتــــــج – مجموعة 7-

تعريف النواتج : من تعاريف النواتج نذكر؛

أ- تعريف عام : النواتج هي المبالغ المالية المحصلة أو التي ستحصل ،مقابل المنتجات والخدمات التي قدمتها المؤسسة إلى الغير أو بدون مقابل مثل الإعانات المستلمة، كما تشمل هذه المجموعة على حسابات تكاليف الإنتاج (الحسابان 72 و73) وحساب استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات (الحساب78) وهذه الحسابات الأخيرة لا تمثل مقبوضات نقدية.

ب – تعريف النواتج في (ن.م.م) عرفت المادة 25 من المرسوم التنفيذي 08-156 والخاص بتطبيق قانون (ن.م.م) كالتالي :" تتمثل منتوجات (أي نواتج) سنة مالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم.كما تمثل المنتوجات استعادة خسارة في القيمة والاحتياطات (أي المؤونات) المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية."

دراسة الحسابات مع أمثلة :

1 – الحساب 70 – مبيعات بضاعة ومنتجات مصنعة، مبيعات خدمات مقدمة ومنتجات ملحقة : قسم هذا الحساب إلى حسابات كالتالي؛

700 – مبيعات بضاعة : يكون هذا الحساب دائنا بسعر البيع الصافي للبضائع، وهذا بجعل حسابات النقديات أو حساب العملاء مدينا،(لاحظ أن سعر البيع الصافي يعني سعر البيع مطروحا منه التخفيضات التجارية الواردة في فاتورة الشراء).

701 – مبيعات منتجات مصنعة(تامة الصنع) : يكون هذا الحساب دائنا بسعر البيع الصافي للمنتجات التامة الصنع المباعة مع جعل حسابات النقديات أو العملاء مدينة.

702 – مبيعات منتجات وسيطة : المنتجات الوسيطة هي المنتجات غير الكاملة التصنيع ، يكون هذا الحساب دائنا بسعر البيع الصافي مع جعل حسابات النقديات أو العملاء مدينا.

703 – مبيعات بقايا منتجات : بقايا المنتجات هي منتجات ومواد لا يمكن تسويقها بسعر البيع العادي (نظرا لعطب أو عيب بهذه المنتجات) أو استخدامها في عمليات الإنتاج. القاعدة المحاسبية هي مثل الحسابات أعلاه،(أي حـ/703 دائنا بسعر البيع مع جعل حسابات النقديات أو العملاء مدينة).
704 – مبيعات أشغال : مثل إنجاز مباني أو طرق أو سدود...لصالح الغير.
705 – مبيعات دراسات : مثل إنجاز دراسة تقنية أو دراسة للسوق لصالح مؤسسة أخرى.
706 – خدمات أخرى مقدمة(مثل تقديم الاستشارة في مجال التسيير إلى مؤسسات أخرى) .
708 : نواتج أنشطة ملحقة : فقد حددها (ن.م.م) في نواتج الخدمات المقدمة للمستخدمين مثل خدمات الإطعام والإيجار والنقل...وربح استعادة الأغلفة المتداولة...الخ
الحسابات الفرعية أعلاه تكون دائنة بالسعر الصافي للمبيعات والخدمات المقدمة مع جعل حسابات النقديات أو العملاء مدينة.
709 – تخفيضات تجارية مقدمة : ويتم تسجيلها إذا منحت للعميل خارج الفاتورة. وهذا الحساب يكون مدينا بجعل حساب العملاء دائنا.
إن الحساب 70 يمثل أحد عناصر إنتاج الدورة ،ويظهر بإشارة موجبة بحساب النتيجة في نهاية السنة.

مثال –1- خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية :

1 – بيع ما يلي : بضاعة 10000 تكلفتها 8000
بيع منتجات تامة الصنع 5000 " 4000
بيع منتجات وسيطة 2000 " 1500
أمانة أغلفة محصلة 1000
مجموع حصل بشيك 18000

2 – بيع ما يلي على الحساب: دراسة 500 ، خدمات 1000 .
3 – أرجع العملاء كل الأغلفة (عملية 1) وسددت لهم 800 فقط بشيك (الأمانة المحصلة هي 1000).
4- بيع بضاعة كالتالي : بضاعة 15000 تكلفتها 12000
تخفيض تجاري 500
مستحق التحصيل 14500
5- تقديم تخفيض تجاري 500 للعميل (أ) وهو خاص بالبضاعة المشتراة (عملية 1) .
سجل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة تبعا للجرد الدائم.
الحـــــــــل :

		-- 1 ------------------
	18000	----------------
10000		512 حـ/ البنك
5000		700 حـ/
2000		مبيعات بضاعة
1000		701 حـ/
		مبيعات منتجات.ت.ص
		702 حـ/
	8000	مبيعات منتجات وسيطة
	5500	4197 حـ/
8000		عملاء-أمانة محصلة

4000		مبيعات بشيك
1500		------------------ --
		-----------------
		600 حـ/ مشتريات بضاعة
	1500	مباعة
500		724 حـ/ منتجات بالمخزن
1000		30 حـ/ مخزون
		بضاعة
		315 حـ/
	1000	منتجات تامة الصنع
800		313 حـ/
200		منتجات وسيطة
		تسليم المبيعات
		----------------- 2 ---
	14500	-----------------
14500		411 حـ/ عملاء
		705 حـ/
		مبيعات دراسة
	12000	706 حـ/ خدمات
12000		أخرى مقدمة
		خدمات مقدمة على الحساب.
		---------------- 3 ----
	500	----------------
500		4197 حـ/ العملاء- أمانة
		محصلة
		512 حـ/ البنك
		708 حـ/ نواتج
		أنشطة ملحقة
		إرجاع أمانة
		----------------- 4 ---
		-----------------
		411 حـ/ عملاء
		700 حـ/
		مبيعات بضاعة
		بيع بضاعة.
		------------------- --
		-----------------
		600 حـ/ مشتريات بضاعة
		مباعة
		30 حـ/ بضاعة
		تسليم المبيعات.
		------------------- 5 ---
		----------------

		709 حـ/ تخفيضات تجارية ممنوحة 411 حـ/ عملاء منح العميل (أ) تخفيضا تجاريا

لاحظ عدم تسجيل التخفيض التجاري الوارد في فاتورة البيع(عملية 4)، لكن التخفيض الوارد خارج فاتورة البيع سجل بالحساب 709 (عملية 5).

تسجيل الرسم على القيمة المضافة (ر.ق.م) المحصل على المبيعات ومردودات المبيعات :

مثال - خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية :

1 – بيع منتجات تامة الصنع كالتالي : - سعر بيع المنتجات 10000 تكلفتها 8000

رسم قيمة مضافة محصل 17 % 1700

تحصلت بشيك 11700

2 – أرجع العميل نصف المنتجات الخاصة بالعملية (1) أعلاه.

والمطلوب : سجل العمليات في يومية المؤسسة (س) وفق الجرد المتناوب.

الحـــــــــل : (ر.ق.م.) = رقم على القيمة المضافة

		------- 1 ----------------------------
	11700	512 حـ/ البنك
10000		701 حـ/ مبيعات منتجات
1700		4457 حـ/ ر.ق.م. محصل بيع منتجات
	5000	-------- 2 ---------------------------
	850	701 حـ/ مبيعات منتجات
		4457 حـ/ ر.ق.م. محصل على المبيعات
5850		411 حـ/ عملاء مردودات مبيعات

إذن فتسجيل مردودات المبيعات يكون بعكس قيود البيع، وهذا سواء في الجرد الدائم أو الجرد المتناوب.

2 – الحساب 72 – منتجات موضوعة أو مخرجة من المخزن : قسم هذا الحساب إلى حسابين كالتالي:

723 – تغير المخزون قيد التنفيذ

724 – تغير مخزون المنتجات. وهذا الحساب يمكن تقسيمه إلى حسابات فرعية تبعا لطبيعة المنتج أي منتجات تامة أو وسيطة أو بقايا منتجات.

القاعدة المحاسبية :

أ – في حالة تطبيق الجرد الدائم : في هذه الحالة يكون حساب 724 دائنا عند كل عملية إنتاج وإيداع بالمخزن للمنتجات. كما يكون مدينا عند كل عملية إخراج للمنتجات بهدف البيع أو إتمام التصنيع.

ب – في حالة تطبيق الجرد المتناوب : إن الحساب 724 لا يستخدم خلال السنة، بل يستخدم فقط في نهاية السنة حيث نجعله دائنا بالمخزون نهاية السنة ومدينا بالمخزون الافتتاحي.
في الجرد المتناوب فإن رصيد حساب 724 يبين الفرق بين مخزون بداية ونهاية السنة (أي تغير مخزون المنتجات) .
في نهاية السنة يظهر الحساب 72 في حساب النتيجة كأحد عناصر إنتاج الدورة.

مثال : خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية :
1 – أنتجت منتجات تامة الصنع تكلفتها 10000 ومنتجات وسيطة تكلفتها 6000.
2- بيع منتجات تامة الصنع 10000 على الحساب، تكلفتها 7500.
والمطلوب سجل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة تبعا لأسلوب الجرد الدائم وكذلك تبعا لأسلوب الجرد المتناوب.
الحـــــــــل : 1 – تطبيق الجرد الدائم.

البيان	مدين	دائن
---------- 1 --------------------------------		
355 حـ/ منتجات تامة الصنع	10000	
351 حـ/ منتجات وسيطة	6000	
724 حـ/ إنتاج بالمخزن		16000
منتجات بالمخزن		
-------- 2 --------------------------------		
411 حـ/ العملاء	10000	
701 حـ/ مبيعات منتجات.ت.ص.		10000
بيع منتجات.		
---------- --------------------------------		
724 حـ/ إنتاج بالمخزن	7500	
355 حـ/ منتجات تامة الصنع		7500
تسليم المبيعات.		

2 - تطبيق أسلوب الجرد المتناوب.

البيان	مدين	دائن
---- 1 --------------------------------------		
لا نسجل أي قيد يتطلب استخدام الحساب 35		
----- 2 ------------------------------------		
411 حـ/ عملاء	10000	
701 حـ/ إنتاج مباع		10000
إنتاج مباع		

لاحظ أن عملية البيع سجلت في قيد واحد في الجرد المتناوب، أما عملية إنتاج المنتجات فلا تسجل في الجرد المتناوب.

3 – الحساب 73 – إنتاج مثبت: يستخدم هذا الحساب في حالة قيام المؤسسة بإنتاج تثبيتات (أي أصول ثابتة) عينية أو معنوية، بوسائلها الخاصة وبهدف استخدامها ، حيث نجعل حساب التثبيتات المعنية مدينا والحساب 73 (أو أحد فروعه) دائنا. قسم الحساب 73 كالتالي:
731 – إنتاج مثبت لأصول معنوية
732 – إنتاج مثبت لأصول عينية .
مثال : خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية :
1 – أنتجت معدات صناعية بوسائلها الخاصة وللاستخدام الذاتي تطلبت ؛ موادا أولية 10000 وأجورا سددت بشيك 5000.
2 – أنتجت برامج إعلام آلي تكلفتها 20000 تمثلت في أجور مسددة بشيك.
والمطلوب : سجل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة (س) تبعا للجرد الدائم.
الحـــــــــل :

		-------- 1 ----------------------
	10000	--------------
	5000	601 حـ/ مواد أولية مستهلكة
10000		631 حـ/ أجور مستخدمين
5000		31 حـ / مواد أولية ولوازم
		512 حـ/ البنك
	15000	مصاريف إنتاج معدات صناعية
15000		---------- ---------------------- -------------
		215 حـ/ معدات صناعية
	20000	732 حـ/ إنتاج مثبت
20000		لأصول عينية
		إنتاج معدات صناعية
		------------ 2 --------------------
	20000	-------------
20000		631 حـ/ أجور مستخدمين
		512 حـ/ البنك
		مصاريف خاصة بإنتاج برامج إعلام آلي.
		------------ -------------------- -------------
		204 حـ/ برامج إعلام آلي
		731 حـ/ إنتاج مثبت لأصول معنوية
		إنتاج أصول معنوية

مثل الحسابات 70 و71 ، فإن الحساب 73 يمثل أحد عناصر إنتاج السنة المالية ويظهر بحساب النتيجة.

4 – **الحساب 74 – إعانة استغلال.** " يكون هذا الحساب دائنا بإعانات الاستغلال والتوازن المحصل عليها من قبل الكيان،بجعل حساب الغير أو حساب النقديات المعني مدينا." (ن.م.م).
إن الحسابات الفرعية للحساب 74 هي : 741- إعانة توازن. 748 – إعانات أخرى للاستغلال.
تعريف كل من إعانة الاستغلال وإعانة التوازن :
أ - تعريف إعانة الاستغلال : وهي الإعانة التي تقدمها الدولة أو الجماعات المحلية إلى المؤسسة إذا ما التزمت بتطبيق بعض الشروط المحددة مثل بيع منتجاتها بسعر أقل من تكلفة الإنتاج.
ب- إعانة التوازن: وهي الإعانات التي تقدمها الدولة أو الجماعات المحلية إلى المؤسسة لتغطية خسائر لحقت بها،حتى لا تؤدي هذه الخسائر إلى إفلاس المؤسسة المعنية .
ونلاحظ أن الحساب 74 يظهر في حساب النتيجة وهو يمثل أحد عناصر إنتاج الدورة.
إن إعانات التجهيز والاستثمار لا تسجل بالحساب 74 لكن بحساب إعانة التجهيز(حـ/13).

مثال : خلال السنة (ن) تلقت المؤسسة (س) إعانة استغلال من الدولة 20000 بشيك. سجل العملية في يومية المؤسسة.

512 حـ/ البنك 20000
748 حـ/ إعانة استغلال 20000
تحصيل إعانة استغلال.

5 – **الحساب 75 – نواتج عملياتية(تشغيلية) أخرى** : إن رصيد الحساب 75 يظهر في حساب نتيجة الدورة،ضمن النتيجة التشغيلية. أما حساباته الفرعية والتي ستتم دراستها فهي كالتالي :
751 – إتاوة محصلة (لامتيازات، رخص،برامج وغيرها)
752 – فائض(ربح) قيمة للتنازل عن تثبيتات غير مالية؛ أي الربح الناتج عن بيع أصول معنوية أو عينية (معدات ، مباني..) .
753 - أتعاب الحضور ومرتبات الإداريين أو المسير؛ أي الرواتب التي تحصلت عليها المؤسسة لقيامها بمهام إدارية لدى مؤسسات أخرى.
756 – المدخولات عن حسابات دائنة مهتلكة(أي تحصيل ديون سبق إلغاؤها).
757- نواتج استثنائية على عمليات التسيير، مثل تعويضات التأمين المحصلة.
758 – نواتج أخرى للتسيير الجاري ، مثل غرامات محصلة من العملاء،عائدات المباني والتجهيزات غير المخصصة للنشاط المهني...

مثال : خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية :
1 – تحصلت على إتاوة رخصة استغلال نموذج صناعي 1000 دج بشيك
2 – تحصلت على ديون سبق إلغاؤها 500 بشيك.
3 – تحصلت على تعويض مالي من شركة التأمين 2000 بشيك.
والمطلـــــــوب : سجل العمليات في يومية المؤسسة.
الحـــــــــل :

البيان	مدين	دائن
--------- 1 -------------------------------		
512 حـ/ البنك	1000	
751 حـ/ إتاوة محصلة		1000
تحصيل إتاوة		
---------- 2 -------------------------------	500	500

		512 حـ/ البنك
	2000	756 حـ/ تحصيل
2000		ديون مستهلكة
		تحصيل ديون معدومة
		----------- 3 ------------------- -----------
		512 حـ/ البنك
		757 حـ/ نواتج استثنائية
		من عمليات التسيير
		تحصيل تعويض

6 – الحساب 76 – نواتج مالية : إن الحساب 76 يظهر في حساب نتيجة الدورة ضمن النتيجة المالية، ولقد قسم هذا الحساب إلى حسابات فرعية كالتالي :

761 – نواتج مساهمات. 762 - عائدات أصول مالية.
763 – عائدات الحسابات الدائنة. 765 - فرق تقييم على أصول مالية- فوائض القيمة.
766 – ربح الصرف 767 – ربح صافي على التنازل على أصول مالية
768 – نواتج مالية أخرى (وسوف نستخدم هذا الحساب لتسجيل الخصم المكتسب)

مثال : خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية :

1- تحصلت على قسائم(فوائد) مساهمات 10000 بشيك.

2 – شراء بضاعة كالتالي: - بضاعة 15000
خصم مكتسب لتعجيل الدفع 500
سدد بشيك 14500

3 – بيع سندات 10.000 دج بشيك سعر شرائها 9000 دج.

والمطلوب : سجل العمليات في يومية المؤسسة تبعا للجرد المتناوب.

الحل : نلاحظ أن الخصم المكتسب وهو نواتج مالية يستفيد منها العميل إذا سدد قيمة مشترياته قبل تاريخ محدد.

		----- 1 -----------------------
	10000	-------------
10000		512 حـ/ البنك
		761 حـ/ نواتج مساهمات
		تحصيل ربح مساهمات
	15000	------ 2 ---------------------
14500		-------------
500		380 حـ/ مشتريات بضاعة مخزنة
		512 حـ/ البنك
		768 حـ/ خصم مكتسب
	10000	شراء بضاعة
9000		------ 3 ---------------------
1000		-------------
		512 حـ/ البنك
		273 حـ/ سندات مثبتة خاصة
		بنشاط.م.
		767 حـ/ ربح صافي عن

التنازل عن أصول مالية بيع سندات.		

7 – 77 - العناصر غير العادية- نواتج : ينص (ن.م.م) على" لا يستعمل الحساب 77 (العناصر غير العادية – نواتج) إلا في الظروف الاستثنائية لتسجيل أحداث غير عادية وغير مرتبطة بنشاط الكيان. وتبرز ضرورة وجود هذا الحساب من خلال وجوب تقييد طبيعة ومبلغ كل عنصر استثنائي في الكشوف المالية على حدة ".

8 – 78 – استرجاعات من خسائر القيمة والمؤونات : يكون هذا الحساب دائنا في حالة الإلغاء الكلي أو الجزئي لخسائر القيمة أو لمؤونات لم تعد ضرورية(إن دراسة هذا الحساب ستكون في الفصل الخاص بالأعمال المحاسبية في نهاية السنة وبعد دراسة الخسائر عن قيمة الأصول).

9 – تسوية النواتج في نهاية السنة : في نهاية السنة وحتى تتحمل كل دورة نواتجها الحقيقية فإن على المؤسسة القيام بتسوية النواتج ، وهذه العملية تتمثل في :
أ – تسجيل النواتج التابعة للسنة الحالية وغير المحصلة بعد ، وهذا بجعل حساب النواتج المعني دائنا والحساب المناسب من المجموعة الرابعة أو الثانية مدينا كما يوضح ذلك الجدول التالي :

الحساب المدين	حساب النواتج (دائن)
418 - عملاء - نواتج لم تعد فواتيرها. 2768- فوائد مستحقة غير محصلة 409- موردين مدينين	70 – (مبيعات بضاعة،منتجات،خدمات......) 76 – نواتج مالية – تخفيضات تجارية ؛ على مشتريات بضاعة ومواد وخدمات، وخصم ينتظر تحصيله....

ب – تخفيض النواتج المحصلة(والمسجلة) مقدما: أي أن النواتج التابعة للسنة القادمة والمحصلة خلال السنة الحالية يجب أن تخفض وهذا تطبيقا لمبدأ استفادة كل دورة من نواتجها وتحميلها الأعباء الخاصة بها، لذا وفي نهاية السنة (ن) نجعل حساب النواتج المعني مدينا وحساب 487 حـ/ نواتج محصلة (مقيدة) سلفا دائنا. إن الحساب 487 يرصد في بداية السنة الموالية بعكس القيد المسجل في نهاية السنة (ن).

مثال : خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية:
1– تحصلت على تأجير معدات 2400 بشيك وهذا للفترة من 04/01/ن إلى 03/31/ن+1.
2 – في نهاية السنة (ن) تبين أن فواتير النواتج التالية لم تعد بعد: - مبيعات منتجات 5000 ، مبيعات خدمات .1000
3 – إن النواتج المالية الخاصة بالسنة (ن) وغير المحصلة بعد هي كالتالي : فوائد سندات 1000، خصم ينتظر اكتسابه 500.
سجل القيود المناسبة في 12/31/ن و01/01/ن+1.
الحل: إن دخل الإيجار للسنة (ن+1) = 3 أشهر × 200 دج.

---- 1 ---- -------------------		
---------------	2400	

512 حـ/ البنك		2400
706 حـ/ مبيعات		
خدمات		
تحصيل قيمة خدمات مقدمة.	600	
-------------------- 12/31/ن -		600
----------------		
706 حـ/ مبيعات خدمات أخرى		
487 حـ/ نواتج	6000	
محصلة مقدما		5000
نواتج السنة (ن+1) = 3 أشهر ×		1000
200 دج		
------------------- 12/31/ن --		
---------------	1000	
418 حـ/ عملاء- فواتير لم تعد بعد	500	
701 حـ/ مبيعات		1000
منتجات مصنعة		500
706 حـ/ مبيعات		
خدمات أخرى	______	______
فواتير قيد التحرير لمبيعات .	600	
------------------- 3 ---		600

2768 حـ/ فوائد مستحقة غير محصلة		
409 حـ/ موردون- خصم ينتظر اكتسابه		
762 حـ/ عوائد أصول مالية		
768 حـ/ نواتج مالية أخرى		
نواتج مالية للسنة (ن) غير محصلة.		
----------------- 01/01/ن+1		
----------------		
487 حـ/ نواتج محصلة مقدما		
706 حـ/ مبيعات خدمات أخرى		
ترصيد حـ/487.		

لاحظ ترصيد الحساب 487 في بداية السنة الموالية، أما الحسابات؛ 418 ، 2768 ، 409 ... فترصد متى حررت الفاتورة أو حصلت الفوائد أو الخصم المالي... وليس في بداية السنة

الفصــل التــاسـع

عمليات حول حسابات الغير – المجموع الرابعة

I - تعريف: إن حسابات الغير تشمل على؛

- الديون التي اكتسبتها المؤسسة من تعاملها مع الغير والتي لم تحصل بعد (عملاء،أوراق قبض..)
- الالتزامات أو الديون المستحقة الدفع إلى الغير (موردون ، أوراق دفع، ضرائب...).

II- دراسة الحسابات مع أمثلة :

1 – الحساب - 40 – الموردون والحسابات الملحقة (المماثلة) : من حساباته الفرعية نذكر :

401 – موردو المخزون والخدمات: يكون الحساب 401 دائنا بقيمة المشتريات والخدمات غير المسددة، وهذا بجعل أحد الحسابات التالية مدينة:

- الحساب 38 مشتريات بضاعة أو مواد، بقيمة المشتريات خارج الرسم القابل للاسترجاع.
- أحد حسابات المجموع السادسة (أعباء) بقيمة الخدمات المستهلكة خارج الرسم القابل الاسترجاع.
- الحساب 4456 – رسم قابل الاسترجاع المسدد على المشتريات أو الخدمات.

إن الحساب 401 يكون مدينا بجعل أحد الحسابات التالية دائنة:

- أحد حسابات النقديات بعد تسديد المؤسسة لديونها نحو الموردين.
- الحساب 38 في حالة مردودات المشتريات.
- الحساب 403 في حالة قبول سفتجة أو تسليم سند لأمر ، وهذا تسديدا لدين المورد.

403 – موردون- أوراق دفع : أوراق الدفع هي الكامبيالات والسندات لإذن ، والتي قدمها الزبون إلى الموردين تسديدا لدينه، إن أوراق الدفع (بالنسبة للعميل) تعتبر أوراق قبض بالنسبة للمورد، إن تداول الأوراق التجارية قد حددها القانون التجاري في المواد 389 إلى 464 (بالنسبة للكامبيالة) والمواد 465 إلى 471 (بالنسبة للسند لإذن).

في يومية العميل يكون الحساب 403 دائنا بجعل ال401 مدينا دلالة على تسديد الدين بورقة تجارية، كما يكون الحساب 403 مدينا بجعل أحد حسابات النقديات دائنا بعد تسديد قيمة الورقة التجارية.

404 – موردو التثبيتات : وهو حساب خاص بالتثبيتات المعنوية والعينية ، ويكون دائنا في حالة شراء تثبيتات على الحساب بجعل حساب التثبيت المعني مدينا بسعر الشراء خارج الرسم القابل للاسترجاع ، بينكما يكون الحساب 404 مدينا بعد تسديد الدين نحو الموردين، بجعل حساب النقديات أو حساب موردو التثبيتات- أوراق دفع ، دائنة.

405 –موردو التثبيتات، أوراق دفع : يعالج كما في الحساب .403

408 – موردون ، فواتير غير مستلمة (أو قيد الاستلام) :

409 – موردون – مدينين: تسبيقات وأقساط مسددة،تخفيضات وتنزيلات(RRR) ينتظر تحصيلها، ديون أخرى.

لقد تمت دراسة الحسابين 408 و 409 في الفصل الخامس والخاص بدراسة حسابات المخزون.

مثال : خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية :

1 – شراء بضاعة 10000
رسم قابل للاسترجاع 17% 1700
مستحق الدفع للمورد (أ) 11700

2– شراء معدات 20000 دج ،الرسم القابل للاسترجاع 17 % ، الكل على الحساب.

3– سددت قيمة المعدات (عملية2) بشيك.

4– أرجعت نصف البضاعة إلى المورد (أ) لمخالفتها المواصفات المتفق عليها.

5– تسديد دين المورد (أ) بورقة دفع. 6– تسديد ورقة الدفع (عملية5).

7 – استلمت فاتورة أشغال صيانة 1000 ، رسم قابل للاسترجاع 170 دج، الكل على الحساب.
8- في نهاية السنة (ن) استلمت بضاعة قيمتها 3000 ، إن فاتورة الشراء ستستلم خلال السنة (ن+1).
والمطلوب : سجل العمليات في يومية المؤسسة (س) وفق الجرد المتناوب.

		--- 1 ---------------------
	10000	-----------------
	1700	380 حـ/ مشتريات بضاعة
11700		مخزنة
		4456 حـ/ رسم قابل للاسترجاع
		401 حـ/ موردو
	20000	المخزون (أ)
	3400	شراء بضاعة على الحساب.
23400		---- 2 -------------------
		-----------------
		215 حـ/ معدات صناعية
	23400	4456 حـ/ رسم قابل للاسترجاع
23400		404 حـ/ موردو
		التثبيتات
		شراء معدات على الحساب.
	5850	---- 3 -------------------
5000		-----------------
850		404 حـ/ موردو التثبيتات
		512 حـ/ البنك
		تسديد معدات.
	5850	----- 4 -------------------
5850		-----------------
		401 حـ/ موردو المخزون (أ)
		380 حـ/ مشتريات
	5850	بضاعة مخزنة
5850		4456 حـ/ رسم قابل
		للاسترجاع
		مردودات مشتريات.
	1000	---- 5 -------------------
	170	-----------------
1170		401 حـ/ موردو المخزون (أ)
		403 حـ/ موردون –
		أوراق دفع
	3000	تسليم ورقة دفع للمورد (أ)
3000		----- 6 -------------------
		-----------------
		403 حـ/ موردون – أوراق دفع
		512 حـ/ البنك
		تسديد ورقة دفع لصالح المورد(

		أ) ------ 7 ------------------ ----------------- 615 حـ/ مصاريف صيانة 4456 حـ/ رسم قابل للاسترجاع 401 حـ/ موردو الخدمات مصاريف صيانة على الحساب. ----- 8 ------------------ 380----------------- حـ/ مشتريات بضاعة مخزنة 408 حـ/موردون- فواتير غير مستلمة فواتير قيد الاستلام.

2 – الحساب - 41 – العملاء والحسابات الملحقة . من حساباته الفرعية نذكر :

410 – عملاء (أو زبائن) : يكون هذا الحساب مدينا بسعر البيع الإجمالي (أي سعر البيع زائد الرسوم) للبضائع والمنتجات والخدمات التي باعتها المؤسسة إلى عملائها دون تحصيل لثمنها، بجعل أحد الحسابات التالية دائنة:

- أحد الحسابات الفرعية لحساب مبيعات (70) والذي يجعل دائنا بسعر البيع خارج الرسم.
- الحساب 4457 - رسم القيمة المضافة المحصل على المبيعات.
- حساب فرعي للحساب 409 لتسجيل أمانة الأغلفة المحصلة.

إن الحساب 410 يكون دائنا في الحالات التالية:

- لدى تسديد العميل دينه فنجعل أحد حسابات النقديات مدينا.
- لدى تسديد العميل دينه بورقة قبض ، فنجعل الحساب 413 حـ/ عملاء – أوراق قبض مدينا.
- في حالة مردودات المبيعات حيث نجعل أحد حسابات مبيعات مدينا. وكذلك في حالة منح العميل تخفيضات أو تنزيلات من سعر البيع حيث نجعل الحساب 419 مدينا.

413 – عملاء- أوراق قبض : وتعني الأوراق التجارية (كمبيالة أو سند لإذن) استلمتها المؤسسة من عملائها تسديدا لديونهم. وفي هذه الحالة نجعل الحساب 413 مدينا والحساب 411 دائنا.

يذكر (ن.م.م) إمكانية قسيم الحساب 413 إلى حسابات فرعية كالتالي:

* أوراق قبض بالمحفظة. * أوراق قبض مخصومة قبل الاستحقاق.

* أوراق قبض مستحقة مقدمة للتحصيل.

إن الحساب 413 يكون دائنا؛

- بجعل أحد حسابات النقديات مدينا عند تحصيل قيمة ورقة القبض.
- في حالة تقديم ورقة القبض للخصم، وهذا بجعل حساب أوراق قبض مخصومة قبل الاستحقاق مدينا، إن الفوائد المسددة للبنك من عملية الخصم تسجل كأعباء مالية.

إن المبالغ المحصلة مقابل خصم الأوراق غير المستحقة ومبالغ الأوراق المستحقة المقدمة للتحصيل، تسجل بالجانب المدين لأحد حسابات النقديات بجعل الحساب 519 حـ/ مساهمات مصرفية جارية، دائنا (أنظر المثال 2 أسفله حول حوسبة الأوراق التجارية).

" وفي حالة عدم دفع قيمة الورقة عند حلول أجل الاستحقاق، يعاد تسجيل مبلغ السندات (أي أوراق القبض) في الجانب المدين لحساب الزبائن(العملاء) في مقابل حساب الزبائن- سندات للاستلام (أي بجعل حساب عملاء- أوراق قبض دائنا)". ملاحظة : العبارات ما بين قوسين لم ترد في نص (ن.م.م).

416 – الزبائن المشكوك فيهم (عملاء- ديون مشكوك في تحصيلها): يجع هذا الحساب مدينا بالديون المحتمل عدم تحصيلها بجعل الحساب 411 (عملاء) دائنا، إن هذا التسجيل يهدف إلى فصل الديون المؤكد تحصيلها والتي لا تحتاج إلى متابعة وتسيير خاص، عن الديون المشكوك في تحصيلها والتي تتطلب المتابعة المستمرة وتكوين مؤونة(أي خسائر قيمة) خاصة بها.

418 – العملاء – نواتج لم تعد فواتيرها: في نهاية الدورة يجعل هذا الحساب مدينا بالديون مع الرسم والتي لم تعد فواتيرها بعد بجعل حساب النواتج المعني دائنا. إن الحساب 418 يجعل دائنا بعد إعداد الفواتير بجعل أحد حسابات الغير (عملاء مثلا) مدينا.

419 – العملاء الدائنون،التسبيقات المستلمة،تخفيضات وتنزيلات ستمنح : إن (ن.م.م) لم يحدد الحسابات الفرعية لهذا الحساب،أما المخطط المحاسبي الفرنسي فقد ذكر الحسابات الفرعية التالية:
4119 – عملاء – تسبيقات وأقساط محصلة على الطلبيات: يكون هذا الحساب دائنا بقيمة التسبيقات المحصلة من العملاء بجعل حسابات النقديات مدينا.
4196 – العملاء- ديون على الأغلفة والمعدات المعارة: يكون هذا الحساب دائنا بالمبالغ المحصلة من العملاء لقاء الأغلفة والمعدات المعارة لهم بجعل حسابات النقديات مدينة.
4197 – العملاء- ديون أخرى لصالح العملاء.
4198 – تخفيضات وتنزيلات (RRR) ستمنح .
مثال حول حساب العملاء : خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية:

1 – بيع ما يلي : بضاعة 20000 تكلفتها 15000
منتجات مصنعة 10000 تكلفتها 8000
رسم قيمة مضافة محصل 17% 5100
أمانة أغلفة 1900
تحصلت بشيك 37000
2 – تقديم خدمات إلى العميل (ص) 1000 على الحساب.
3 – تحصيل تسبيق من العميل (ل) 500 بشيك يخص طلبية بضاعة .
4 – سدد العميل (ص) ديونه بورقة قبض.
5 – بيع بضاعة إلى العميل (ل) سعرها 6500 وتكلفتها 5000، ولقد سدد العميل ما بقي بذمته بشيك.
6 – قررت المؤسسة تقديم تخفيض 100 دج إلى العميل (ل) تخصم من حسابه.
7 – في نهاية السنة (ن) قدرت المؤسسة (س) ديون العملاء المشكوك في تحصيلها ب 2000 دج.
والمطلوب : سجل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة (س) تبعا للجرد الدائم.
الحـــل:

--------------------- 1 ---			
-----------------	37000		

البيان	مدين	دائن
512 حـ/ البنك		20000
700 حـ/ مبيعات		10000
بضاعة		5100
701 حـ/ مبيعات		1900
منتجات مصنعة		
4196 حـ/ عملاء		
ـأمانة محصلة	15000	
4457 حـ/	8000	
رسم.ق.م.محصل		15000
مبيعات بشيك.		8000
-------------------- --		
-----------------		
600 حـ/ مشتريات بضاعة مباعة	1000	
724 حـ/ إنتاج بالمخزن		1000
30 حـ/ مخزون		
بضاعة		
355 حـ/ منتجات	500	
مصنعة		500
تسليم مبيعات.		
------------------ 2 ----		
-----------------	1000	
410 حـ/ عملاء		1000
706 حـ/ خدمات		
أخرى مقدمة		
خدمات مقدمة على الحساب.	6000	
------------------ 3 ----	500	
-----------------		6500
512 حـ/ البنك		
4119 حـ/ تسبيق		
من العملاء	5000	
تحصيل تسبيق.		5000
------------------- 4 -----		
-----------------		
413 حـ/ عملاء- أوراق قبض	100	
410 حـ/ عملاء		100
(ص)		
سحب ورقة قبض على العميل		
------------------ 5 ------	2000	
-----------------		2000
512 حـ/ البنك		
4119 حـ/ تسبيق محصل من		
العملاء		
700 حـ/ مبيعات		

بضاعة بيع بضاعة. ----- -------------------- ---------------- 600 حـ/ مشتريات بضاعة مباعة 30 حـ/ مخزون بضاعة تسليم المبيعات. ---- 6 -------------------- ----------------- 709 حـ/تخفيضات ممنوحة 4198 حـ/ تخفيضات ستمنح للعملاء منح تخفيض تجاري. ---- 7 ------------------- ----------------- عملاء – ديون مشكوك في تحصيلها 410 حـ/ عملاء تحديد الديون المشكوك في تحصيلها.		

مثال 2 – حول الأوراق التجارية : خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية:

1 – بيع بضاعة 10000 دج على الحساب إلى العميل (ب)

2- سدد العميل (ب) مشترياته (عملية 1) بورقة قبض.

3 – خصم ورقة القبض(عملية 2) قبل استحقاقها لدى البنك وتحصلت على 9700 ، مصاريف الخصم تمثلت في فائدة البنك 200 وعمولة تحصيل الورقة 100.

4 – سدد العميل (ب) إلى البنك ، ورقة القبض بتاريخ الاستحقاق.

5 – سدد العميل (ك) دينة بورقة قبض قيمتها 2500.

6 – بتاريخ الاستحقاق قدمت المؤسسة ورقة العميل (ك) للتحصيل.

7 – تحصيل قيمة ورقة القبض (عملية 6) 2450 بواسطة البنك، مصاريف التحصيل 50دج.

سجل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة (س) تبعا للجرد المتناوب.

الحـــــل :

البيان	مدين	دائن
-------- 1 ------------------- --------------	10000	
410 حـ/ عميل (ب)		10000
700 حـ/ مبيعات بضاعة		
بيع بضاعة على الحساب	10000	
------- 2 -------------------- --------------		10000
4130 حـ/ أوراق قبض بالمحفظة		
410 حـ/ العميل (ب)	10000	

10000		سحب ورقة قبض على العميل (ب)
		-------- 3 -------------------

	9700	4132 حـ/ أوراق قبض مخصومة
	200	قبل الاستحقاق
	100	4130 حـ/ أوراق
10000		قبض بالمحفظة
		خصم ورقة القبض للعميل (ب).
		------- ------------------
	10000	--------------
10000		512 حـ/ البنك
		627 حـ/ خدمات مصرفية
		661 حـ/ أعباء فوائد
	2500	519 حـ/ مساهمات
2500		بنكية جارية
		خصم ورقة القبض.
		------- 4 ------------------
	2500	--------------
2500		519 حـ/ مساهمات مصرفية جارية
		4132 حـ/ أوراق
		قبض.م.قبل.إ.
	2450	ترصيد الحسابين
	50	------- 5 ------------------
2500		--------------
		4130 حـ/ عملاء أوراق قبض
		بالمحفظة
	2500	410 حـ/ عملاء (ك)
2500		ورقة قبض العميل (ك)
		------ 6 --------------------

		4135 حـ/ أوراق قبض مقدمة
		للتحصيل
		4130 حـ/ أوراق قبض
		بالمحفظة
		تقديم ورقة قبض للتحصيل.
		----- 7 --------------------
		--------------
		512 حـ/ البنك
		627 حـ/ خدمات مصرفية
		519 حـ/ مساهمات
		مصرفية جارية
		تحصيل قيمة ورقة القبض.
		----- 8 -------------------

		------------- 519 حـ/ مساهمات بنكية جارية 4135 حـ/ أوراق قبض مقدمة للتحصيل ترصيد الحسابين.

لاحظ أن المبالغ المحصلة من البنك والخاصة بخصم أو بتحصيل الورقة التجارية ، قد اعتبرت مساهمات مصرفية (أي تسبيقات مصرفية وفق المخطط المحاسبي لسنة 1975)، إن الحساب 519 يرصد متى تأكدنا من أن العميل قد سدد الورقة المسحوبة عليه إلى البنك،إن هذا المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية تبين درجة الحذر والاحتياط التي يتصف بها (ن.م.م) في تقييم المركز المالي الفعلي للمؤسسة.

الحسابين 42 و43 يستخدمان معا وبصفة خاصة في محاسبة الأجور كما رأينا في الفصل الخاص بدراسة الأعباء، لذلك فإننا سنعرف الحسابين قبل عرض المثال الخاص بهما.

3 –الحساب- 42 – المستخدمون والحسابات الملحقة - من حساباته الفرعية نذكر :

421 – المستخدمون ، الأجور المستحقة. 422 – أموال الخدمات الاجتماعية.

423- مساهمة الأجراء في النتيجة.

425 – المستخدمون، تسبيقات ومدفوعات ممنوحة على الحساب.

426- المستخدمون، الودائع المستلمة. 427 – المستخدمون، اعتراضات على الأجور.

428 – المستخدمون، أعباء واجب دفعها ونواتج مطلوب استلامها.

4 – الحساب - 43 – الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة - من حساباته الفرعية نذكر :

431 – الضمان الاجتماعي. 432 – الهيئات الاجتماعية الأخرى.

438 – الهيئات الاجتماعية – الأعباء الواجب دفعها والنواتج المطلوب استلامها.

مثال حول محاسبة الأجور- خلال شهر مارس قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية :

1 - سددت المؤسسة (س) أجورا بشيك كالتالي :

أجور إجمالية : (1)		100.000 دج
الاقتطاعات :		
اشتراك ضمان اجتماعي 9 %	9000	
ضريبة على الأجور محجوزة (من الجدول)	17800	
اقتطاع تسبيقات ممنوحة	1000	
مجموع الاقتطاعات (2)		-27800
الأجر الصافي = 1-2		72200

2 – سددت أعباء الاشتراك في الضمان الاجتماعي بمعدل 26 % من الأجر الخاضع للضمان بشيك.

3- سددت تسبيقا على الأجرة لأحد المستخدمين 5000 دج بشيك

والمطلوب : سجل العمليات في يومية المؤسسة (س).

الحل : سبق أن ذكرنا (الفصل السابع) أن (ن.م.م) قد اقترح أسلوبين لتسجيل العمليات الخاصة بالأجور، وفي هذا المثال سوف نطبق الأسلوب الثاني حيث يتم تحميل الحساب 421 بالأجر الصافي فقط.

		-- 1 ---------------------

	100.000	-----------------
9000		631 حـ/ أجور المستخدمين
17800		431 حـ/ الضمان
1000		الاجتماعي
72200		442 حـ/ ضرائب
		محصلة من الغير
		425 حـ/
	9000	المستخدمون،تسبيقات.م.
	17800	421 حـ/
	72200	المستخدمين،أجور مستحقة
99.000		أجور ومصاريف تابعة مستحقة
		الدفع
		--- ----------------------
	26000	------------------
26000		431 حـ/ الضمان الاجتماعي
		442 حـ/ ضرائب محصلة من
		الغير
	26000	421 حـ/ المستخدمون، أجور
26000		مستحقة
		512 حـ/ البنك
		تسديد أجور.
	5000	---- 2 --------------------
5000		-----------------635 حـ/
		اشتراكات مدفوعة للهيئات
		الاجتماعية
		431 حـ/ الهيئات
		الاجتماعية
		اشتراك في الضمان الاجتماعي
		مستحق الدفع.
		---- --------------------
		------------------
		431 حـ/ الهيئات الاجتماعية
		512 حـ/ البنك
		تسديد اشتراك الضمان الاجتماعي.
		----- 3 --------------------
		------------------
		425 حـ/ المستخدمون، تسبيقات
		مدفوعة
		512 حـ/ البنك
		تقديم تسبيق على الأجر بشيك.

5 – الحساب - 44 – الدولة والجماعات المحلية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة- بالنسبة لهذا الحساب سوف نركز فقط على بعض الضرائب والرسوم مدركين أن الدراسة المحاسبية

الكاملة لموضوع الضرائب والرسوم تكون في فصل خاص في مقياس المحاسبة المعمقة. ومن الحسابات الفرعية للحساب 44 نذكر:

442 – الدولة الضرائب والرسوم المحصلة من الغير: سبق التعرض لهذا الحساب لدى دراسة محاسبة الأجور.

444 – الدولة الضرائب على النتائج. ويستخدم لتسجيل الضريبة على النتيجة بجعل الحساب 695 (حساب ضريبة على الأرباح) مدينا والحساب 444 دائنا.

445 – الدولة، الرسوم على رقم الأعمال: ويستخدم لتسجيل الرسم على القيمة المضافة ، سواء الرسم القابل للاسترجاع أو الرسم المحصل على المبيعات أو الرسم المستحق الدفع (وهو الفرق بين الرسم المحصل على المبيعات والرسم القابل للاسترجاع). إن الحساب445 يمكن أن يقسم إلى حسابات فرعية كالتالي :

4456 – رسم قابل للاسترجاع ، وهذا الحساب بدوره يمكن أن يقسم إلى حسابات تبعا لحاجة المؤسسة مثال ذلك رسم على مشتريات البضاعة والمواد، رسم على التثبيتات، رسم على الخدمات...الخ

4457 – رسم محصل على المبيعات ، والذي يمكن أن يقسم إلى الحسابات ؛ رسم بمعدل 7 % ، رسم بمعدل 17% ...

4458 – رسم قيمة مضافة مستحق الدفع (وهو الفرق ما بين الحسابين 4457 و4456)

447 – الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة مثل الرسم على النشاط المهني.

ملاحظة: بسق التعرض لموضوع الضرائب والرسوم في الفصل الخامس والفصل السابع.

مثال حول الحساب 44 – خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية:

1 – شراء بضاعة كالتالي : بضاعة 10000
رسم قابل للاسترجاع 17% 1700
سددت بشيك 11700

2 – بيع بضاعة كالتالي : بضاعة 15000
رسم محصل على المبيعات 17% 2550
تحصلت بشيك 17550

3 – سددت الرسم على النشاط المهني 2 % للفصل الماضي حيث كانت المبيعات 1000.000،

4 – سددت الرسم على القيمة المضافة المستحق بشيك (وهو الفرق بين الحسابين 4456 و 4457)

5 – إن الضريبة على النتيجة كانت 15000 وتسدد خلال السنة (ن+1).

والمطلوب : سجل العمليات في يومية المؤسسة (س) تبعا للجرد المتناوب.

الحـــــــل :

		------- 1 ------------------
	10000	-------------
	1700	380 حـ/ مشتريات بضاعة مخزنة
11700		4456 حـ/ رسم قابل للاسترجاع
		512 حـ/ البنك
		شراء بضاعة
	17550	------ 2 ------------------
15000		-------------
2550		512 حـ/ البنك
		700 حـ/ مبيعات بضاعة
		4457 حـ/ رسم محصل
	20000	على المبيعات

البيان	مدين	دائن
بيع بضاعة وتحصيل رسم.		20000
----- 3 --------------------------------		
642 حـ/ ضرائب ورسوم غير	2550	
مسترجعة		1700
512 حـ/ البنك		850
تسديد الرسم على النشاط المهني.		
------ 4 ---------------------------------	850	
4457 حـ/ رسم محصل على المبيعات		850
4456 حـ/ رسم قابل للاسترجاع	15000	
4458 حـ/ رسم مستحق الدفع		15000
الرسم المستحق الدفع		
------- --------------------------------		
4458 حـ/ رسم مستحق الدفع		
512 حـ/ البنك		
تسديد الرسم المستحق الدفع		
------- 5 ------------------------------		
695 حـ/ ضريبة على الربح		
444 حـ/ الدولة- ضريبة على النتيجة		
الضريبة على نتيجة السنة (ن)		

6 – الحساب 45 – المجمع (أو المجموعة) والشركاء: " لا تسجل حسابات ' المجمع والشركاء' العمليات المنجزة كموردين أو زبائن والتي تسجل على الترتيب في الحساب 40 ' موردون ' أو في الحساب 41 ' زبائن' " (ن.م.م). وفي ما يلي شرح مختصر لبعض الحسابات الفرعية للحساب 45 :

451 – عمليات المجمع: يجعل هذا الحساب مدينا بالمبالغ المالية التي يقدمها الكيان وبصورة مؤقتة إلى كيانات المجموعة، كما يجعل دائنا بالمبالغ التي تلقتها المؤسسة (بصورة مؤقتة) من الكيانات الأخرى للمجموعة.

455 – الشركاء – الحسابات الجارية : نسجل في جانبه الدائن مدفوعات الشركاء المؤقتة إلى المؤسسة أما في جانبه المدين فنسجل المسحوبات المؤقتة للشركاء من المؤسسة، فهذا الحساب له نفس دور حساب المستغل(حـ/ 108) في المؤسسة الفردية، غير أنه لا يرصد في نهاية السنة مع حساب رأس المال.

456 – الشركاء – العمليات على رأس المال : سبقت دراسة هذا الحساب في الفصل الرابع (عمليات حول حسابات الأموال الخاصة).

457 – الشركاء الحصص (أي القسائم) الواجب دفعها: يجعل هذا الحساب دائنا بالقسائم التي تقرر توزيعها على الشركاء وهذا بجعل أحد الحسابات مدينة؛ 120(نتيجة الدورة) 11 (الترحيل

من جديد) أو 106 (احتياطات)، وبعد تسديد القسائم يكون 457 مدينا وأحد حسابات النقديات دائنا.

مثال : خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية :

1 – سحب الشريك (أ) 10000 دج بشيك من حساب المؤسسة.

2 – إن نتيجة الدورة (ن-1) كانت ربحا 100.000 دج، وقد تقرر توزيع 50000 قسائم وتكوين الاحتياطي القانوني وتحويل باقي النتيجة إلى الحساب 11.

3 – تم تسديد القسائم أعلاه بشيك.

4– دفع الشريك (أ) إلى المؤسسة 20000 بشيك.

5 – قرر الشركاء رفع رأسمال المؤسسة ب 100000 لم تحصل بعد.

والمطلوب : سجل العمليات في يومية المؤسسة (س) تبعا للجرد الدائم.

		--- 1 -------------------
	10.000	-----------------
10.000		455 حـ/ الشركاء – الحسابات
		الجارية
		512 حـ/ البنك
	100.000	مسحوبات الشريك (أ).
50.000		---- 2 -------------------
5000		-----------------
45000		120 حـ / نتيجة الدورة (ن)
		457 حـ/ قسائم
		واجبة الدفع
	50.000	1061 حـ/ احتياطي
50.000		قانوني
		110 حـ/ ترحيل من
		جديد
	20.000	توزيع نتيجة السنة (ن-1).
20.000		--- 3 -------------------
		-----------------
		457 حـ/ القسائم الواجب
	100.000	تسديدها
100.000		512 حـ/ البنك
		تسديد قسائم.
		---- 4 ------------------
		-----------------
		512 حـ/ البنك
		455 حـ/ الشريك –
		الحسابات الجارية
		مدفوعات الشريك.
		---- 5 ------------------
		-----------------
		456 حـ/ الشركاء- عمليات حول
		رأس المال

		101 حـ/ رأس المال مساهمات مطلوبة غير محصلة

7 – الحساب 47 - حسابات انتقالية أو انتظار (أعباء ونواتج رهن التعيين أي 469 و579 في المخطط المحاسبي لسنة 1975) تستخدم الحسابات الفرعية للحساب 47 لتسجيل العمليات التي لا يمكن قيدها (تسجيلها) بصفة مؤكدة في حساب معين نظرا لعدم توفر كل البيانات حول هذه العمليات، وينص (ن.م.م) على قيد العمليات المسجلة بالحساب 47 ، في الحساب المناسب وفي أقرب وقت (أي يجب أن لا تبقى هذه العمليات في الحساب 47) كما ينص على عدم ظهور الحساب 47 في الكشوف المالية. إن (ن.م.م) لم يحدد الحسابات الفرعية للحساب 47 ، لكنه بالإمكان ذكر الحسابات التالية :

471 حـ/ أعباء رهن التعيين (الحساب 469 سابقا).

475 حـ/ نواتج رهن التعيين (الحساب 579 سابقا).

مثال : خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية :

1 – تحصلت على 5000 بشيك، إن طبيعة العملية لم تحدد بعد.

2 – سددت 10000 بشيك، إن طبيعة هذه الأعباء لم تحدد بعد.

3 – أظهر البحث أن العملية (1) تمثل خدمات مقدمة، أما العملية(2) فهي مصاريف صيانة.

سجل العمليات في يومية المؤسسة.

الحـــــل :

		--- 1 ---------------------
	5000	------------------
5000		512 حـ/ البنك
		475 حـ/ نواتج رهن التعيين
	10.000	نواتج رهن التعيين.
10.000		---- 2 ---------------------
		------------------
		471 حـ/ أعباء رهن التعيين
	5000	512 حـ/ البنك
5000		تسديد أعباء
		---- 3 --------------------

	10.000	475 حـ/ نواتج رهن التعيين
10.000		706 حـ/ خدمات أخرى مقدمة
		تسوية الحساب 475.
		----- -------------------
		------------------
		615 حـ/ مصاريف الصيانة
		471 حـ/ أعباء رهن التعيين
		تسوية الحساب 471.

8 – 48 – حساب الأعباء والنواتج المقيدة سلفا والمؤونات. من حساباته الفرعية نذكر:
481- المؤونات – الخصوم الجارية. حيث أن عملية تكوين المؤونات تكون في نهاية السنة لذا فإن دراسة هذا الحساب تكون في الفصل الخاص بالأعمال المحاسبي في نهاية السنة.
486 – أعباء مقيدة سلفا (أو الأعباء المعاينة مسبقا حسب ' ن.م.م'): وهو حساب تسوية للتكاليف وقد سبقت دراسته لدى التعرض لعملية تسوية الأعباء في الفصل السابع.
487 – نواتج مقيدة سلفا (أو المنتوجات المعاينة مسبقا حسب ' ن.م.م') : هذا الحساب كذلك سبقت دراسته في الفصل الثامن وهذا لدى التعرض لعملية تسوية النواتج في نهاية السنة.
9- 49 – خسائر القيمة عن حسابات الغير : دراسة هذا الحساب تكون في الفصل الخاص بالأعمال المحاسبية في نهاية الدورة.

الفصل الـــعـــاشــــــر
دراسة العمليات الخاصة بالحسابات المالية (مجموعة 5)

في هذا الفصل ستتم دراسة أهم الحسابات المالية وهي كالتالي : 50، 51، 53 ،58 .
1 – الحساب 50 – القيم المنقولة للتوظيف : عكس التثبيتات المالية والتي اشترتها المؤسسة بنية الاحتفاظ بها لمدة طويلة وهذا بهدف اكتساب نفوذ في المؤسسة المصدرة لهذه السندات أو بهدف تحقيق فوائد وأرباح رأسمالية، فإن الهدف من شراء القيم المنقولة للتوظيف هو بيعها على المدى القصير الأجل قصد تحقيق ربح رأسمالي (أي ربح نتيجة زيادة سعر القيم المنقولة). لقد قسم الحساب 50 إلى حسابات فرعية كالتالي :
501 – الحصص في المؤسسات المرتبطة. 502 – الأسهم الخاصة (أي أسهم الشركة نفسها)
503 – أسهم أخرى أو السندات المخولة حقا في الملكية.
506 – السندات ، قسائم الخزينة وقسائم الصندوق القصيرة الأجل.
506 – قيم توظيف أخرى وحسابات وديون مماثلة.
508 – قيم التوظيف المنقولة الأخرى وحسابات ديون مماثلة.
509 – التسديدات الباقي القيام بها (المستحقة) عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة.
ونلاحظ أن المشتقات المالية تسجل بالحساب 52 وليس بالحساب 50.
مثال 1 – حول شراء القيم المنقولة للتوظيف : خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية:
1 – شراء 100 سهم في الشركة (ص) ب 500 دج للسهم بشيك، إن هدف هذه العملية هو بيع الأسهم على المدى القصير الأجل وتحقيق ربح رأسمالي.
2 – شراء 200 سهم في الشركة (ل) ب 100 دج للسهم سددت 70% من قيمتها بشيك. تنوي المؤسسة بيع الأسهم على المدى القصير الأجل.
3– بيع كل الأسهم في الشركة (ص) عملية 1 ، ب 600 دج للسهم حصلت بشيك.
4 - سددت الدين المستحق عن العملية 2.
5- في 12/31/ن كانت قيمة سهم الشركة (ل) (عملية 2) 120 دج للسهم.
6- في 12/31/ن قدرت فوائد (قسائم) الأسهم (ل) للسنة (ن) وغير المحصلة ب 1000 دج.
والمطلوب : سجل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة (س).
الحــــــــل :

البيان	مدين	دائن
----------- 1 -------------------		
503 حـ/ أسهم أخرى	50000	
512 حـ/ البنك		50000
شراء أسهم في الشركة (ص) بهدف البيع		

------------ 2 --------------------	20000	
------		14000
503 حـ/ أسهم أخرى		6000
512 حـ/ البنك		
509 حـ/ تسديدات مستحقة عن قيم		
منقولة للتوظيف		
شراء أسهم في الشركة (ل) بهدف البيع	60000	
----------- 3 ---------------------		50000
-------		10000
512 حـ/ البنك		
503 حـ/ أسهم أخرى		
767 حـ/ أرباح صافية عن عمليات		
التنازل عن أصول مالية	6000	
بيع أسهم (ص) وتحقيق ربح		6000
------------- 4 --------------------		
------		
509 حـ/ تسديدات مستحقة عن قيم منقولة	4000	
للتوظيف		4000
512 حـ/ البنك		
تسديد 30 % من دين أسهم (ل)		
------------ 5 ------------------		
-------		
503 حـ/ أسهم أخرى (ل)	1000	
765 حـ/ فارق التقييم عن أصول		1000
مالية – فائض القيمة.		
تسجيل فائض القيمة في أسهم (ل)		
-------------- 6 ------------------		
------		
518 حـ/ فوائد منتظرة		
762 حـ/ نواتج أصول مالية		
فوائد أسهم (ل) للتحصيل.		

لاحظ ما يلي : الربح المحقق من التنازل عن القيم المنقولة سجل بالطرف الدائن من الحساب 767، أما إذا تمت عملية التنازل بخسارة فإنها تسجل بالطرف المدين من الحساب 667 (خسائر صافية عن التنازل عن أصول مالية).

في نهاية السنة إذا كان سعر القيم المنقولة للتوظيف في السوق المالي أكبر من تكلفة شرائها (أو قيمتها المحاسبية) فإن الفارق يسجل بالطرف الدائن من الحساب 765 مع جعل الحساب 50 مدينا. أما إذا كانت القيمة المحاسبية أكبر من سعر بيع القيم المنقولة ، عندها نسجل الفارق بالطرف المدين من الحساب 665 (فارق التقييم عن أصول مالية – نواقص القيمة).

لاحظ أن فوائد القيم المنقولة للتوظيف المستحقة وغير المحصلة في نهاية السنة تسجل بالحساب 518.

2 – الحساب 51 – البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها : وحساباته الفرعية هي كالتالي:

511- قيم للتحصيل. (مثل الشيكات للتحصيل)

512- بنوك حسابات جارية

515 – الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية.   517 – هيئات مالية أخرى

518 – فوائد منتظرة (يستخدم في نهاية السنة لتسجيل الفوائد المستحقة والتي لم يحن تاريخ تحصيلها).

519 – مساهمات بنكية جارية (مثل التسبيقات المصرفية، خصم الأوراق التجارية...)

مثال1 : خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية :

1 – بيع بضاعة 10000 على الحساب إلى العميل (أ).

2 – تحصيل شيك العميل (أ) 9950 ، مصاريف التحصيل كانت 50 دج

3 – في نهاية السنة لنفترض أن رصيد البنك كان دائنا 5000 دج،(لاحظ أن رصيد البنك يفترض أن يكون مدينا وليس دائنا).

والمطلوب : سجل العمليات في يومية المؤسسة تبعا للجرد المتناوب.

		-- 1 ---------------------
	10000	-----------------
10000		411 حـ/ عملاء
		حـ/ 700
		مبيعات بضاعة
	9950	بيع بضاعة على الحساب.
	50	--- 2 --------------------
10000		-----------------
		512 حـ/ البنك
		627 حـ/ خدمات مصرفية
	5000	411 حـ/ العملاء
5000		تحصيل دين العميل
		---- 3 --------------------
		-------------512 حـ/ البنك
		519 حـ/ مساهمات مصرفية جارية
		تسوية الرصيد الدائن لحساب البنك

53 – حساب الصندوق : ويعني الأموال السائلة المحتفظ بها في المؤسسة، وهذه الأموال عادة ما تكون قيمتها ضئيلة . إن حساب الصندوق يكون مدينا بالمبلغ المحصلة نقدا كما يكون دائنا بالمبالغ المسددة نقدا، أما رصيد الصندوق فيكون مدينا أو معدوما، ولا يمكن أن يكون دائنا.

مثال : خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية:

1- سددت المصاريف التالية نقدا : إيجار 5000، صيانة 200.

2- تحصلت على قيمة خدمات مقدمة (تأجير معدات للغير) 2000 نقدا.

سجل العمليات في يومية المؤسسة.

		--- 1 ---------------------
	5000	-----------------
	200	613 حـ/ إيجار
5200		615 حـ/ صيانة وتصليحات
		53 حـ/ الصندوق
		تسديد مصاريف نقدا.

---- 2 --------------------- ------------------ 53 حـ/ صندوق 706حـ/ تقديم خدمات أخرى تحصيل ثمن خدمات .	2000	 2000

لاحظ أننا جعلنا حساب الصندوق مدينا في حالة التسديد نقدا، بينما جعلناه دائنا في حالة تحصيل أو قبض مبالغ نقدية.

58 – التحويلات الداخلية : قسم هذا الحساب إلى؛

581 – تحويلات مالية. 588 – تحويلات داخلية أخرى.

إن الحساب 581 هو حساب وسيط ما بين حسابات النقديات، بين البنك والصندوق على سبيل المثال، ففي حالة تحويل للأموال من الصندوق إلى البنك مثلا فإن العملية تسجل في قيدين كالتالي:

أ – تطبيق نظام اليومية الواحدة:

قيد (1)
512 حـ/ البنك
581 حـ/ تحويلات مالية

قيد (2)
581 حـ/ تحويلات مالية
512 حـ/ البنك

لاحظ أن الحساب 581 يكون مرصدا، إن التسجيل السابق شرحه ملائم خاصة في حالة تطبيق نظام اليوميات المساعدة والذي سيتم شرحه في فصل خاص .

مثال : لنفترض أن المؤسسة (س) قد حولت 5000 من البنك إلى الصندوق وأنها تطبق نظام اليوميات المساعدة. سجل العمليات في اليوميات المناسبة مفترضا أن العملية تمت في 01/05/ن

الحـــــــــــل : يومية البنك لشهر جانفي

التاريخ	رقم الحساب	رقم المستند	الشـــــــــــــرح	مديـــــــن	دائـــــــن
05	581 512	05 05	تحويل مالي، وصل رقم 05 . تحويل مالي ، وصل رقم 05	5000	 5000
			مجـــــــــموع	5000	5000

يومية الصندوق لشهر جانفي

التاريخ	رقم الحساب	رقم المستند	الشـــــــــــــرح	مديـــــــن	دائـــــــن
05	53 581	05 05	تحويل مالي، وصل رقم 05 . تحويل مالي ، وصل رقم 05	5000	 5000
			مجـــــــــموع	5000	5000

الـفـصـل الـحادي عـشرة

الأعمال المحاسبية في نهاية الدورة

- مقدمة :

1 – هدف أعمال نهاية السنة : تهدف أعمال نهاية السنة إلى:

- حصر الأصول والخصوم الفعلية للمؤسسة وتحديد قيمتها الحقيقية,بهدف تحديد المركز المالي للمؤسسة.

- تحديد نتيجة الدورة .

2 – أعمال نهاية السنة : وتشمل العمليات التالية :

- الجرد أو المادي أو الفعلي : ويقصد به الإحصاء المادي لعناصر أصول المؤسسة(تثبيتات, مخزون, مدينين) ومراجعة الوثائق التي تثبت التزاماتها (ديونها).

- تسوية الحسابات في نهاية السنة : حتى تتحمل كل دورة أعباءها وتستفيد من نواتجها الفعلية وتظهر الأصول بقيمتها الحقيقية , فإننا في نهاية السنة نقوم بتسوية حسابات الأعباء والنواتج كما نقوم بتسجيل كل انخفاض أو نقص في قيمة الأصول (وهو ما يعرف بتكوين أقساط الاهتلاك وخسائر عن القيمة(المؤونات) ..الخ).

- إعداد ميزان المراجعة بهدف التأكد من صحة حسابات دفتر الأستاذ وتطابقها مع اليومية وتيسير عملية إعداد الوثائق الملخصة .

- إعداد الكشوف المالية المحددة في (ن.م.م) أي؛ الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة ، جدول تغير الأموال الخاصة، الملحق.

- غلق الدفاتر المحاسبية.

3 – ضرورة عملية الجرد في نهاية السنة: إن عمليتي الجرد المادي والجرد المحاسبي ضروريتان للأسباب التالية :

- تلبية المتطلبات القانونية, حيث أن كلا من القانون التجاري (المادة 10) و(ن.م.م) يلزمان المؤسسة التي تتوفر فيها الشروط المحددة قانونا بالقيام بعملية جرد عناصر الأصول والخصوم على الأقل مرة واحدة في كل سنة, وهذا بهدف إعداد الميزانية وحساب النتائج ، كما نصت المادة 10 من القانون التجاري على تسجيل هاتين الوثيقتين (الميزانية وحـ/ النتائج) في دفتر الجرد.

- تحديد نتيجة الدورة وهي عملية تتطلب تسوية حسابات المصاريف والنواتج والأصول والخصوم وهذه كلها تمثل أحد جوانب الجرد المحاسبي.

- إعداد الكشوف المالية الخاصة بنهاية السنة ، هذه الكشوف الإجبارية قانونا إنما تلخص بيانات عملية الجرد.

المبحث الأول :

الحساب 15 - مؤونات المخاطر والأعباء.

في المادة 125 عرف (ن.م.م) مؤونات الأعباء بأنها خصوم يكون تاريخ استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد. إن مؤونة الأعباء تسجل بالحسابات في الحالات التالية:

- عندما يكون للكيان التزام راهن(قانوني أي بموجب نص قانوني أو عقد مع الغير، أو ضمني أي بموجب نظام جرت المؤسسة على تطبيقه) ناتج عن حادث مضى،
- عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام،
- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه.

نفس المادة أعلاه نصت على أن تكوين المؤونة يكون في نهاية السنة وعلى أساس أفضل تقدير للنفقات (أي للأعباء)، كما أن مراجعة وتعديل المؤونة يكون كذلك في نهاية السنة، وأن استعمال المؤونة يكون فقط للنفقات المخصصة لها أصلا.

لقد صنف (ن.م.م) مؤونات الأعباء إلى؛مؤونات للأعباء- خصوم غير جارية ومؤونات للأعباء خصوما جارية.

أ) **الحساب 15** - مؤونات للأعباء – الخصوم غير الجارية: إن تصنيف هذه المؤونات ضمن الخصوم غير الجارية يعود إلى أن تحقق الأعباء الخاصة بها قد يكون بعد فترة تزيد عن السنة، من الحسابات الفرعية لهذا الحساب نذكر ؛

153 – المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة.

155 – مؤونات للضرائب.

156 – مؤونات لتجديد التثبيتات (الامتياز)

158 – مؤونات أخرى للأعباء – الخصوم غير الجارية.

المعالجة المحاسبية للمؤونات – خصوم غير جارية : ويكون كالتالي :

1 – تكوين المؤونة : في نهاية السنة نجعل الحساب 681 (مخصصات اهتلاك ومؤونة – أصول غير جارية) أو الحساب 686 (مخصصات اهتلاك ومؤونة – خصوم مالية) مدينا والحساب 15 دائنا.

2 – تعديل المؤونة : في نهاية السنة (الموالية) تتم مراجعة المؤونة ومنه تعديلها كالتالي ؛

- زيادة قيمة المؤونة عند الحاجة : ويكون بقيد مماثل لقيد تكوينها.
- تخفيض قيمة المؤونة أو إلغاؤها : حيث نجعل الحساب 15 مدينا والحساب 781 (استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات) أو الحساب 786 (استرجاعات مالية عن خسائر القيمة والمؤونات) دائنا، بقيمة التخفيض في المؤونة أو بقيمتها الكلية في حالة الإلغاء.

3 – استخدام المؤونة : في حالة تحقق الأعباء التي كونت من أجلها المؤونة، يتم ترصيد المؤونة مباشرة . والملاحظ أن أسلوب معالجة المؤونة في (ن.م.م) يختلف عن ذلك المطبق في المخطط المحاسبي الفرنسي والذي يسجل الأعباء حسب طبيعتها ليتم بعد ذلك ترصيد المؤونة بواسطة حساب إسترجاع للتكاليف تماما كما كان مطبقا في المخطط المحاسبي الوطني.

مثال : تمنح المؤسسة(س) ضمانا على معداتها مدته سنتين لذا فإن عليها أن تكون مؤونة خاصة بضمان المعدات المباعة (تصليح وتغيير قطع غيار) ، ولقد قدرت المؤسسة تكاليف هذه العملية ب 2% من المبيعات السنوية. لنفترض أن مبيعات السنة (ن) كانت 5 مليون دج.

المطلوب :- أحسب المؤونة المناسبة للسنة (ن) ثم سجل القيد الخاص بها. لنفترض أن المؤونة استخدمت خلال السنة (ن+2) في تصليح التجهيزات المباعة وأن تكلفة العملية كانت 70000 دج سددت بشيك، سجل القيود المناسبة في يومية المؤسسة.

الحـــــــــــل : حساب المؤونة = 5 مليون × 0.02 = 100000 دج

31/12/ن

681 حـ/ مخصصات اهتلاك ومؤونة – أصول غير جارية 100000

158 حـ/ مؤونات أخرى للأعباء – خصوم غير جارية 100000

مؤونة تصليح معدات خلال فترة الضمان.

السنة (ن+2)

158 حـ/ مؤونات أخرى – خصوم غير جارية 100000

152 حـ/ البنك 70000

781 حـ/ استرجاع اهتلاك ومؤونة خسائر عن القيمة 30000

ترصيد المؤونة.

ب) – الحساب 481 – المؤونات – الخصوم الجارية :

تعريف : عند إقفال الحسابات فإن الخصوم التي يكون مبلغها غير مؤكد والتي من المحتمل أن يقع استحقاقها خلال اثني عشرة شهرا ، تكون موضوع تسجيل محاسبي ، فنجعل حساب 481

دائنا وحساب 685 (حـ/ مخصصات اهتلاك ومؤونة وخسائر عن القيمة – الأصول الجارية) مدينا بقيمة المؤونة.

إن المعالجة المحاسبية للمؤونة (من حيث زيادة أو تخفيض أو استخدام المؤونة) تكون كما رأينا لدى دراسة الحساب 15 .

ملاحظة : المخطط المحاسبي الفرنسي خصص الحساب 481 إلى مؤونة التكاليف الواجب توزيعها على عدة سنوات.

مثال : خلال السنة (ن) كانت محاسبة المؤسسة (س) موضوع مراجعة وتدقيق من قبل مصالح الضرائب، وتتوقع المؤسسة دفع غرامة مالية 10000 دج.

1) سجل قيد تكوين المؤونة الخاصة بهذه الأعباء.

2) خلال السنة (ن+1) لنفترض تحقق إحدى الحالات التالية :

الحالة 1 - تسديد الغرامة المالية 10000 بشيك، (أي الأعباء تساوي المؤونة).

الحالة 2 – تسديد الغرامة المالية 8000 دج فقط بشيك (أي أقل من المؤونة).

الحالة 3 – تسديد غرامة مالية 12000 بشيك (أي الأعباء أكبر من المؤونة).

الحالة 4 – إثبات ببراءة المؤسسة وعدم تسديدها لأية غرامة مالية.

المطلوب سجل القيد المناسب لكل حالة.

الحـــــــــل : 1 – تكوين المؤونة.

ن/12/31

685 حـ/ مخصصات اهتلاك ومؤونات- أصول جارية 10000

481 حـ/ مؤونات – خصوم جارية 10000

مؤونة غرامة مالية.

السنة (ن+1) : الحالة 1 – تسديد غرامة مالية 10000 بشيك

481 حـ/ مؤونات – خصوم جارية 10000

512 حـ/ البنك.

ترصيد المؤونة.

لاحظ أننا لم نسجل الأعباء حسب طبيعتها (أي في الحساب 656 حـ/ عقوبات، غرامات وإعانات ممنوحة)، بل تم ترصيد المؤونة مع حساب مالي وهو البنك.

الحالة 2 – تسديد 8000 دج بشيك.

481 حـ/ مؤونات - خصوم جارية 10000

512 حـ/ البنك 8000

785 حـ/ استرجاعات الاستغلال عن مؤونات خصوم جارية 2000

ترصيد المؤونة.

لاحظ أننا استخدمنا حساب استرجاع مؤونة فقط إذا كان مبلغ المؤونة أكبر من الأعباء المسددة فعلا.

الحالة 3 – تسديد 12000 دج بشيك، ويكون القيد كالتالي ؛

481 حـ/ مؤونات – خصوم جارية 10000

656 حـ/ عقوبات وغرامات 2000

512 حـ/ البنك 12000

ترصيد المؤونة.

الحالة 4 – عدم تسديد أية غرامة مالية، عندها يتم إلغاء المؤونة بواسطة الحساب 785.

481 حـ/ مؤونات – خصوم جارية 10000

785 حـ/ استرجاعات مؤونة خصوم جارية 100000

ترصيد المؤونة.

المبحث الثاني – جرد التثبيتات –

محاسبيا يمكن ن تصنيف التثبيتات إلى ؛ تثبيتات عينية وتثبيتات معنوية وتثبيتات مالية ، إن جرد التثبيتات (أو الاستثمارات كما كانت تظهر في المخطط المحاسبي الوطني) يشمل العمليتين :

أ – الجرد المادي للتثبيتات من قيم معنوية وعينية ومالية ،وتحديد قيمتها الفعلية وفقا لمتطلبات (ن.م.م).

ب- تسوية حسابات التثبيتات : بالاعتماد على الجرد المادي نقوم بملاحظة وتسجيل كل انخفاض في قيمة التثبيتات سواء أكان هذا الانخفاض ناتجا عن الاستخدام أو القدم أو تغير للأسعار(فنكون أقساط الاهتلاك وخسارة القيمة)... الخ.

I- جرد التثبيتات العينية:

الاهتلاكات :

I – عموميات :

1 – تعريف : إن الاهتلاك هو انخفاض قيمة الاستثمارات نتيجة الاستخدام أو التآكل أو القدم, أما النظام المالي المحاسبي(ن.م.م) وفي المادة 121-7 فقد عرف الاهتلاك كالتالي:" الاهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه".

فالاهتلاك إذن يمثل التكلفة السنوية لحيازة واستخدامه أصل ما, ولا تطبق الاهتلاكات على التثبيتات التي استأجرتها المؤسسة من الغير(ونعني الاستئجار البسيط وليس الإيجار التمويلي) ولا على الاستثمارات التي لا تزال قيد الإنجاز. ونلاحظ أن المديرية العامة للضرائب تقترح بدء حساب الاهتلاك بداية من تاريخ استخدام التجهيزات أي أن المؤسسة لا تقوم باهتلاك معدات جديدة لم تبدأ باستخدامها بعد.

2 – أهمية حساب الاهتلاك : يعتبر الاهتلاك من أهم مصادر تمويل الاستثمارات أو التثبيتات , فهو يسمح للمؤسسة بالحصول على استثمارات جديدة تعوض الاستثمارات التي تم اهتلاكها بصورة كلية ولم تعد صالحة للاستخدام .

3 – طرق أو أساليب الاهتلاك : توجد عدة أساليب لاهتلاك التثبيتات أي لحساب قسط الاهتلاك السنوي، منها ما سمح قانون الضرائب الجزائري بتطبيقها ومنها ما لم ينص على تطبيقها.

أ - طرق الاهتلاك التي سمح بها قانون الضرائب المباشرة : وهي أسلوب القسط الثابت, وأسلوب الاهتلاك المتناقص وأسلوب الاهتلاك المتزايد , وهذين الأخيرين أضيفا بموجب قانون المالية لسنة1989, وقبل ذلك كان يسمح فقط بتطبيق أسلوب القسط الثابت. إن التثبيتات التي يمكن اهتلاكها بأسلوب القسط المتناقص وأسلوب القسط المتزايد محددة بقرار صادر عن وزير المالية.

ب – أساليب الاهتلاك التي نص عليها (ن.م.م) وهي : الاهتلاك الخطي ، وطريقة الأقساط المتناقصة، وطريقة وحدات الإنتاج (أي حجم الإنتاج الفعلي) وطريقة الأقساط المتزايدة. ونلاحظ أن (ن.م.م) قد أضاف أسلوبا واحدا (وهو طريقة الإنتاج الفعلي) إلى أساليب الاهتلاك الواردة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

إضافة إلى اهتلاك التثبيتات فقد سمح (ن.م.م) بتسجيل الخسارة عن انخفاض قيمة هذه التثبيتات،والمادة 121-10 من (ن.م.م) تنص على:" إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت أقل من قيمتها الصافية المحاسبية بعد الاهلاكات، فإن هذه القيمة تعود إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة". أي أنه وإضافة إلى الاهتلاك العادي للتجهيزات فإنه يمكن تخفيض القيمة المحاسبية الصافية لهذه التجهيزات إذا دعت الضرورة ويتم ذلك بتسجيل خسارة القيمة.

ج – تعريف للمصطلحات الخاصة بالقيمة : يبدو أن فهم المصطلحات التالية يساعد على استيعاب أحسن لموضوع الاهتلاكات وخسارة القيمة؛

- تعريف قيمة المنفعة : وهي"القيمة المحينة (أي الحالية) للتدفقات النقدية المنتظرة من استعمال(أو استخدام) الأصول وكذا قيمة خروجها في نهاية مدة منفعتها"،(ن.م.م) . أي هي القيمة الحالية الصافية لمجموع التدفقات النقدية المستقبلية للأصل المعني.

- تعريف القيمة المحاسبية الصافية : وهي الفرق بين تكلفة اقتناء أو إنتاج الأصل (أو التثبيت) ومجموع الاهتلاكات الخاصة به.

- القيمة القابلة للتحصيل : " وهي القيمة الأكبر ما بين سعر البيع الصافي لأصل ما وقيمة النفعية" (ن.م.م).

II –أساليب حساب قسط الاهتلاك السنوي:

1 - أسلوب القسط الثابت : ويعرف أيضا بأسلوب الأقساط المتساوية وبأسلوب الاهتلاك الخطي, وميزة هذا الأسلوب هو أن الأقساط السنوية هي متساوية.إن شرح هذا الأسلوب سيكون من خلال المثال التالي:

مثال (1) حول حساب وتسجيل قسط الاهتلاك: في 2000/07/02 اشترت المؤسسة (س) معدات بـ 60000 دج بشيك, قدرت فترة استخدام المعدات(أي مدتها النفعية) ب 5 سنوات.أحسب ثم سجل قسط الاهتلاك للسنوات من 2000 إلى 2005 , وهذا تبعا لأسلوب القسط الثابت. سوف نفترض أن قيمة بقايا هذه المعدات، معدومة.

الحل : سوف نستخدم الرموز التالية :

ت : تكلفة شراء أو إنجاز الأصل. – ط : قسط الاهتلاك السنوي. - ن : فترة الاستخدام بالسنوات. ع : المعدل السنوي (أو النسبة السنوية) للاهتلاك.

لاحظ أن ط= ت ÷ ن. ط= 60000÷5 سنوات = 12000 دج سنويا. ويمكن حساب (ط) كالتالي: ط= ت × ع حيث ع = 1 ÷ ن. إن ع= 1 ÷5 = 0.2 أي 20 % سنويا. ط= 60000×0.2=12000 دج، سنويا.

بالنسبة لسنة 2000 وحيث أن استخدام المعدات لم يكن لسنة كاملة إذ تم شراؤها في 07/02 , فإن قسط الاهتلاك يحسب لستة أشهر فقط وليس لسنة كاملة , وعليه يكون (ط) لسنة 2000 = 60000×0.2 ×(6 أشهر÷ شهر12) = 6000 دج.

يسجل قيد الاهتلاك في نهاية السنة بجعل حـ/ مخصصات اهتلاك مدينا وحساب 2815 حـ/اهتلاك منشآت تقنية (معدات) دائنا.

ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي : (غ.ج) تعني(غير جارية)

-------- 2000/12/31 -------------------	6000	
681حـ/ مخصصات اهتلاك لأصول غ. ج.		6000
2815 حـ/ اهتلاك المشآت التقنية		
قسط الاهتلاك لسنة2000.		

يمكن تقسيم الحساب 2815 إلى حسابات فرعية تبعا لنوع المعدات

جدول اهتلاك المعدات (ويعرف أيضا ببرنامج الاهتلاك) ، ويكون كالتالي :

السنة	قيمة أصلية للاستثمار (1)	قسط اهتلاك سنوي (2)	اهتلاك مجمع (3)	القيمة المحاسبية في نهاية السنة (4)
2000	60000	6000	6000	54000
2001	60000	12000	18000	42000
2002	60000	12000	30000	30000
2003	60000	12000	42000	18000
2004	60000	12000	54000	6000
2005	60000	6000	60000	-
	مجموع	60000	-	-

لاحظ أن الأقساط السنوية هي متساوية.

- القيمة المحاسبية الصافية (العمود4) = العمود1 – العمود3.
- الاهتلاك المجمع = مجموع أقساط الاهتلاك للسنوات السابقة + قسط السنة الحالية.
- في نهاية كل من السنوات 2001 إلى 2004 يكون قسط الاهتلاك 12000 و بالنسبة لسنة 2001 مثلا يسجل في اليومية القيد التالي:

البيان	مدين	دائن
------------------ 2001/12/31------------	12000	
681 حـ/ مخصصات اهتلاك أصول .غ.ج.		
2815 حـ/ اهتلاك معدات وأدوات		12000
قسط الاهتلاك لسنة 2001.		

ملاحظات:

1- إذا تم الحصول على الاستثمار خلال السنة وليس في بدايتها , فإننا ولحساب فترة الاهتلاك الخاصة بالسنة الأولى (أي الفترة ما بين تاريخ الشراء ونهاية السنة الأولى) نطبق إحدى القاعدتين :

أ – نحسب الفترة بالأيام ولنرمز لها (ن') : أي نطبق قاعدة التناسب الزمني بالأيام , ويكون قسط الاهتلاك للسنة الأولى يساوي: ت × ع × ن' / 360 يوم . (ن') هي عدد الأيام ما بين تاريخ شراء الاستثمار ونهاية السنة , و 360 هو عدد أيام السنة . إن قانون الضرائب المباشرة يقترح تطبيق قاعدة التناسب بالأيام لحساب قسط الاهتلاك.

ب – نحسب الفترة بالأشهر:أي نطبق قاعدة التناسب الزمني بالأشهر بحيث :

- إذا تم الحصول على التجهيزات ما بين 1 و 15 يوم الأولى من الشهر فإن هذا الشهر يحسب ضمن فترة الاهتلاك للسنة الأولى. في المثال أعلاه حسب شهر جويليت ضمن فترة الاهتلاك.
- أما إذا تم الحصول على التجهيزات بعد تاريخ 15 من الشهر , فإن شهر الشراء لا يحسب ضمن فترة الاهتلاك.

في المثال أعلاه ,حسبنا أقساط الاهتلاك لكل من السنتين 2000 و2005 على أساس ستة أشهر .

2- إن حساب اهتلاك التثبيتات يقسم إلى حسابات فرعية كالتالي : 280 – حـ/ اهتلاك تثبيتات معنوية . 281 حـ/ اهتلاك تثبيتات عينية. 282 – حـ/ اهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع امتياز. كما أن هذه الحسابات الفرعية يمكن أيضا أن تقسم إلى حسابات فرعية تبعا للحسابات الفرعية للحسابات 20 ، 21 ،22 . ونحصل على حساب الاهتلاك الفرعي بكتابة الرقم 28 وإضافة رقم حساب التثبيتات المعنية بعد حذف الرقم 2 منه, مثال ذلك حـ/ اهتلاك مباني يكون

رقمه 2813 أي 28 ونضيف 13 (أي 213 " رقم المباني" دون الرقم 2) أما رقم اهتلاك معدات نقل فيكون2818 ... وهكذا.

2 – أسلوب القسط المتناقص : وهو الأسلوب الوارد في قانون الضرائب المباشرة وتبعا لهذا الأسلوب فإن:
- معدل الاهتلاك السنوي (ع)= (1 ÷ ن)× 1.5 أو 2 أو 2.5 على التوالي وتبعا لطول فترة استخدام الأصل؛ 3 أو 4 سنوات, 5 أو 6 سنوات, أكثر من 6 سنوات. مثال ذلك, وبالنسبة لمعدات فترة استخدامها 5 سنوات يكون (ع) = (1 ÷5)×2= 0.4 أي 40 % سنويا, أما إذا كانت فترة الاستخدام 10 سنوات فإن (ع) = (1 ÷ 10)×2.5 = 0.25 أي 25 % , وهكذا...
مثال 2 – في 2000/7/2 اشترت المؤسسة (س) معدات ب 60000 , فترة استخدامها 5 سنوات لنفترض أن المؤسسة تطبق أسلوب الاهتلاك المتناقص. أحسب قسط الاهتلاك لسنوات من 2000 إلى 2005 ، سجل قيد المناسب في 2000/12/31.
الحـــــــل :
- في مثالنا وحيث أن فترة الاستخدام (ن) = 5 سنوات فإن (ع) = (1 ÷ 5)× 2 = 0.4 .
- إن قسط الاهتلاك السنوي يساوي **القيمة المحاسبية الصافية** للمعدات في بداية السنة مضروبة في معدل الاهتلاك.
- في سنة ما إذا أصبح قسط الاهتلاك تبعا للأسلوب المتناقص أقل من القسط تبعا للأسلوب الخطي, فإننا نتحول إلى تطبيق الأسلوب الخطي بداية من تلك السنة.
حساب أقساط الاهتلاك السنوية في المثال أعلاه:
قسط سنة 2000، 60000 دج × 0.4 ×(6 أشهر ÷12) = 12000 دج. وتكون القيمة المحاسبية الصافية (اختصارا" ق.م.ص") للمعدات في نهاية السنة = 60000 – 12000 = 48000 دج.
قسط سنة 2001 = 48000 ×0.4 × 1سنة = 19200, وتكون ق.م.ص = 48000-19200=28800
قسط سنة 2002 = 28800 ×0.4 ×1سنة= 11520, وتكون. ق.م.ص = 28800-11520=17280
قسط سنة 2003 = 17280×0.4×1سنة=6912 , وتكون.ق.م.ص=17280-6912=10368
قسط سنة 2004= 10368×0.4×1سنة=4147.2 وهذا القسط هو أقل من القسط الثابت والذي يساوي (10368: 1.5 سنة)=6912 , إذن بداية من سنة 2004 نتحول إلى تطبيق الأسلوب الخطي عوض الأسلوب المتناقص , وعليه تكون أقساط الاهتلاك للسنوات 2004 و2005 كالتالي:
قسط سنة 2004 = 10368 ÷ 1.5 سنة = 6912.لاحظ أن القسط يساوي قيمة متبقية للمعدات÷ فترة الاستخدام المتبقية.
قسط سنة 2005 = (10368 ÷ 1.5 سنة)×(6 أشهر÷12)= 3456. لاحظ أن فترة استخدام المعدات لسنة 2005 هي فقط 6 أشهر وتنتهي في 2005/06/30.

جدول اهتلاك المعدات تبعا للأسلوب القسط المتناقص.

السنة	أساس الاهتلاك (1)	قسط الاهتلاك السنوي (2)	الاهتلاك المجمع (3)	القيمة المحاسبية.ص في نهاية السن (4)
2000	60000	12000	12000	48000
2001	48000	19200	31200	28800
2002	28800	11520	42750	17280

2003	17280	6912	49632	10368
2004	10368	6912	56544	3456
2005	10368	3456	60000	-
مجمو	-	60000	-	-

بالنسبة للسنتين 2004 و2005 تم حساب قسط الاهتلاك بالأسلوب الخطي معتبرين قيمة الاستثمار 10368 والفترة المتبقية 1.5 سنة .

التسجيل المحاسبي :

-- 2000/12/31 ------------- ------------		
681 حـ/ مخصصات اهتلاك لأصول.غ.ج.	12000	
2815 حـ/ اهتلاك معدات		12000
قسط الاهتلاك لسنة 2000 .		

ويتم تسجيل نفس القيد في نهاية السنوات 2001 الى 2005 مع مراعاة قيمة القسط .

3- **أسلوب القسط المتزايد :**

تبعا لهذا الأسلوب فإن القسط السنوي (ط) = تكلفة الاستثمار(ن' ÷ م) حيث (ن') هي الفترة (عدد السنين) الفاصلة ما بين تاريخ شراء التجهيزات ونهاية السنة المعنية. أما (م) فهي المجموع الحسابي لسنين فترة الاستخدام ، مثال ذلك إذا كانت فترة الاستخدام هي 5 سنوات فإن ؛ (م) = 1+2+3+4+5 =15. وإذا كانت فترة الاستخدام هي 7 سنوات فإن (م) = 1+2+3+4+5+6+7= 28 .

إن (ن') هي عدد كامل , فبالنسبة للسنة الأولى نحسب (ن') =1 ودون مراعاة لتاريخ شراء التجهيزات سواء أكان ذلك في بداية السنة أو في الأشهر الأخيرة منها, وبتعبير آخر نقول أننا ولحساب فترة الاهتلاك لا نطبق قاعدة التناسب الزمني بالأشهر في أسلوب القسط المتزايد .

مثال3 : في 2000/7/2 اشترت المؤسسة (س) معدات ب 60000 دج, فترة استخدامها 5 سنوات, لنفترض أن المؤسسة تريد تطبيق أسلوب الاهتلاك بأقساط متزايدة. أحسب أقساط الاهتلاك السنوية، سجل قسط سنة 2000.

أ – حـــل المثال : إن (م) = (1+2+3+4+5)=15 لأن فترة الاستخدام هي 5 سنوات.

قسط الاهتلاك لسنة 2000 = 60000 (1 ÷15) = 4000 دج, تم حساب سنة كاملة وليس 6 أشهر.

قسط سنة 2001 = 60000 (2 ÷15)= 8000 ,

قسط سنة 2002 =60000 (3 ÷ 15) = 12000,

قسط سنة 2003= 60000 (4 ÷ 15)= 16000 ,

قسط سنة 2004 = 60000 (5 ÷ 15) = 20000 , لا نعتبر سنة 2005 لأننا اعتبرنا سنة 2000 سنة كاملة رغم أن فترة الحيازة هي 6 أشهر. لاحظ كذلك أن مجموع أقساط الاهتلاك هو 60000.

جدول اهتلاك المعدات تبعا لأسلوب القسط المتزايد:

السنة	أساس الاهتلاك(1)	قسط الاهتلاك السنوي (2)	اهتلاك مجمع (3)	القيمة المحاسبية الصافية (4)
2000	60000	4000	4000	56000
2001	60000	8000	12000	48000
0032002	60000	12000	24000	36000
2004	60000	16000	40000	20000

	60000	20000	60000	-
مجموع	-	60000	-	-

أقساط الاهتلاك السنوية متزايدة على شكل متوالية حسابية أساسها 4000 وحدها الأول 4000 دج.

التسجيل المحاسبي : في نهاية سنة 2000 يكون قيد تسجيل اهتلاك المعدات كالتالي:

2000/12/31 -------------- -------------		
681 حـ/ مخصصات اهتلاك تثبيتات عينية	4000	
2815 حـ/ اهتلاك معدات		4000
قسط الاهتلاك لسنة 2000		

نسجل نفس القيد في نهاية باقي السنوات مع مراعاة تغير قيمة القسط السنوي. إن هذا الأسلوب يعرف أيضا بأسلوب "softy " المتزايد، وكلمة "Softy" هي اختصار للجملة " Sum of the years ".

ب - ملاحظات :

1 – بالنسبة لأسلوبي الاهتلاك المتناقص والمتزايد, فإن قانون المالية لسنة 1989 ينص على:

- لا يمكن تطبيق هذه الأساليب إلا على التجهيزات التي تشارك مباشرة في عملية الإنتاج.
- لا يمكن تطبيق هذه الأساليب إلا في المؤسسات الخاضعة لنظام الربح الحقيقي.
- إن المؤسسات التي اختارت عن طواعية أحد الأسلوبين لإهتلاك بعض استثماراتها لا يمكنها التراجع عن هذا الاختيار, (أي أن عليها إكمال اهتلاك الاستثمار المعني بنفس الأسلوب).
- إن (ن.م.ن) لم يبين تقنية (قاعدة) حساب قسط الاهتلاك تبعا لكل أسلوب.

4 – أسلوب الاهتلاك تبعا لحجم الإنتاج : وهو أحد الأساليب التي نص عليها(ن.م.م)،ويتطلب هذا الأسلوب تقدير حجم الإنتاج المقدر للتجهيزات خلال كل فترة استخدامها , ولنرمز له ب (ك) , ولنرمز لحجم الإنتاج الفعلي السنوي ب (ك ن). إن قسط الاهتلاك السنوي = ت× (ك ن÷ ك).

في المثال أعلاه والخاص بمعدات ثمن شرائها 60000 وفترة استخدامها 5 سنوات، لنفترض أن لدينا البيانات التالية:(ك) حجم الإنتاج خلال الخمسة سنوات هو 120000 وحدة (ج) تامة الصنع.

إن الإنتاج السنوي الفعلي كان كالتالي:

السنة :	2000	2001	2002	2003	2004	2005	المجموع
الإنتاج الفعلي	4000	24000	30000	32000	20000	10000	120000 وحدة

لاحظ أن تكلفة الوحدة (ج)= 60000 دج : 120000 وحدة, أي 0.5 دج للوحدة (ج),الاهتلاك السنوي يكون كالتالي: الإنتاج السنوي الفعلي × 0.5 دج ,

السنة	2000	2001	2002	2003	2004	2005	المجموع
حجم الإنتاج الفعلي:	4000	24000	30000	32000	20000	10000	120000
قسط الاهتلاك (دج) :	2000	12000	15000	16000	10000	5000	60000

التسجيل المحاسبي يكون في نهاية السنة وكما تم في الأساليب الأخرى مع مراعاة قيمة القسط السنوي.

5- أساليب أخرى لاهتلاك التجهيزات : هذه الأساليب لا يسمح قانون الضرائب المباشرة بتطبيقها, ونذكر منها :
1 – أسلوب " مجموع أرقام سنين فترة الاستخدام المتناقص" (أوأسلوب softy المتناقص) وهذا الأسلوب يمثل أسلوب اهتلاك متناقص, وفيه يكون القسط السنوي (ط) كالتالي , ط = ت×(ف ÷ م) حيث,(ت) هي تكلفة الاستثمار, (م) هي مجموع سنين فترة الاستخدام (تماما مثل الأسلوب الثالث أعلاه), (ف) عدد السنين **المتبقية** لاهتلاك المعدات(وهنا يكمن الاختلاف مع الأسلوب الثالث).
مثال : في 2000/7/2 اشترت المؤسسة (س) معدات ب 60000 ، فترة استخدامها 5 سنوات، أحسب أقساط الاهتلاك السنوية تبعا لأسلوب softy المتناقص .
الحل : حيث أن فترة الاستخدام = 5 سنوات, يكون مجموع (م) = 15 أي 1+2+3+4+5 .
قسط اهتلاك سنة 2000 = 60000 (5 ÷ 15)= 20000, سنة 2000 اعتبرت سنة كاملة وكأن عملية شراء المعدات تمت في جانفي من سنة 2000 وليس في شهر جويليت.
قسط سنة 2001 = 60000 (4 ÷ 15) = 16000 ,
قسط سنة 2002 = 60000 (3 ÷ 15) = 12000 ,
قسط سنة 2003 = 60000 (2 ÷ 15) = 8000,
قسط سنة 2004 = 60000 (1 ÷15)= 4000, لم نعتبر سنة 2005 لأننا اعتبرنا سنة 2000 سنة كاملة, لاحظ كذلك أن قيمة الأقساط هي متناقصة وجاءت بصفة متعاكسة مع أقساط الأسلوب المتزايد الذي نص عليه قانون الضرائب المباشرة.

حساب قسط الاهتلاك في حالة اعتبار القيمة المتبقية للتثبيتات العينية: إذا كان للتثبيت العيني(الأصل) قيمة متبقية فإن أساس حساب قسط الاهتلاك يساوي قيمة الأصل الصافية أي سعر الشراء أو تكلفة الإنتاج ناقصا القيمة المتبقية للتثبيت (ونعني بها سعر البيع الصافي المتوقع تحقيقه من بيع التثبيت في نهاية فترة الاستخدام).
مثال: في 04/10/ن اشترت المؤسسة (س) شاحنة ب 5 مليون دج، إن فترة استخدامها(أي مدتها النفعية) قدرت ب 10 سنوات، كما قدرت بقايا الشاحنة ب 0.8 مليون دج . إن اهتلاك الشاحنة سيتم بأقساط متساوية. أحسب ثم سجل قسط الاهتلاك للسنة (ن).
الحل : قسط الاهتلاك للسنة (ن) = [(5 مليون – 0.8 مليون) ÷ 10 سنوات] × 9 أشهر÷12 = 315000 دج.إن أساس حساب الاهتلاك هو 4.2 مليون دج.إن تسجيل قيد الاهتلاك يكون في نهاية السنة (ن) كالتالي :

12/31/ن

681 حـ/ مخصصات اهتلاك أصول.غ.ج. 315000
2818 حـ/ اهتلاك تثبيتات عينية أخرى 315000
قسط الاهتلاك للسنة (ن) .
الحساب 2818 يمكن تقسيمه إلى حسابات فرعية تبعا لتصنيف معدات النقل.

تسجيل خسائر القيمة على التثبيتات:
1 – تعريف : في الملحق الثالث والخاص بشرح المصطلحات المحاسبية عرف (ن.م.م) خسارة القيمة كالتالي " بأنها فائض القيمة المحاسبية لأصول عن قيمتها الواجبة (أي الممكنة) التحصيل".
وهذا هو نفس التعريف الوارد في المادة 112-7 من (ن.م.م). أما المادة 112-9 من (ن.م.م) فتنص على مراجعة الخسارة المدرجة (أي المسجلة) بالنسبة لكل أصل وهذا بهدف زيادة قيمة الخسارة أو تخفيضها تبعا لتطور القيمة القابلة للتحصيل للأصل المعني،إن عملية مراجعة وتعديل خسارة القيمة تكون في نهاية السنة.

وتجب الملاحظة أن تسجيل الخسارة في قيمة أصل (تثبيت) قابل للاهتلاك تؤدي إلى تغيير(انخفاض) قسط الاهتلاك السنوي خلال السنوات الموالية لتسجيل خسارة القيمة هذه.

مثال- في 01/01/ن اشترت المؤسسة (س) معدات ب 10000 دج ، فترة استخدامها 10 سنوات، وسيتم اهتلاكها بأقساط متساوية.

سجل قسط الاهتلاك في نهاية السنة (ن).

في نهاية السنة (ن+1) تبين للمؤسسة أن القيمة القابلة للتحصيل للمعدات هي 7200 (لاحظ أن 7200 هي أقل من 8000 القيمة المحاسبية الصافية للمعدات في نهاية السنة (ن+1)، إذن فعلى المؤسسة تسجيل خسارة في قيمة المعدات ب 800).

والمطلوب :1 - أحسب ثم سجل قيد الاهتلاك في نهاية السنوات (ن)،(ن+1) .

2 – أحسب ثم سجل قسط الاهتلاك في نهاية (ن+2).

3- لنفترض أن القيمة القابلة للتحصيل في نهاية (ن+3) كانت 7500 دج هل تقترح تعديل خسارة القيمة الخاصة بالمعدات. سجل قيد الاهتلاك في نهاية (ن+3).

الحل : قسط الاهتلاك السنوي هو 10000دج ÷ 10 سنوات = 1000 دج سنويا.

		-- 01/01/ن ------------------
	10000	--------------
10000		215 حـ/ معدات وأدوات
		512 حـ/ البنك
		شراء معدات.
	1000	-- 12/31/ن --------------------
1000		---------------
		681 حـ/ مخصصات اهتلاك تثبيتات
		عينية
	1000	2815 حـ/ اهتلاك
1000		معدات
		قسط الاهتلاك للسنة (ن)
		1+ن/12/31 ------------------
	800	--------------
800		681 حـ/ مخصصات اهتلاك تثبيتات
		عينبة
		2815 حـ/ اهتلاك
		معدات
		قسط الاهتلاك للسنة (ن+1)
		------ --------------------
		--------------
		681 حـ/ مخصصات خسارة قيم
		أصول.غ.ج.
		2915 حـ/ خسارة القيم
		عن المعدات
		انخفاض القيمة المعدات.

خسارة القيمة سجلت بالطرف الدائن من **الحساب 29**

2 - لاحظ أن 800 دج تمثل خسارة انخفاض قيمة المعدات. ثم أنه وبداية من السنة (ن+2) يكون قسط الاهتلاك يساوي القيمة المحاسبية للصافية للمعدات(أي 10000-2800= 7200) تقسيم فترة

الاستخدام المتبقية وهي 8 سنوات ويكون قسط الاهتلاك السنوي هو 7200 دج÷8= 900 دج.
ويكون قيد تسجيل قسط الاهتلاك في 12/31/ن+2 كالتالي:

12/31/ن+2

681 حـ/ مخصصات اهتلاك أصول.غ.ج. 900

2815 حـ/اهتلاك معدات 900

قسط الاهتلاك للسنة (ن+2).

لاحظ أن قسط الاهتلاك السنوي أصبح 900 دج سنويا عوض 1000 دج في السنوات السابقة.

3 – استرجاع خسارة القيمة المسجلة في نهاية السنة (ن+1) : إذا حدث أن ارتفعت القيمة القابلة للتحصيل لتجهيزات ما فإننا نسترجع خسارة القيمة التي سبق تخصصيها لهذه التجهيزات. ففي مثالنا وحيث أن

القيمة المحاسبية الصافية في نهاية (ن+3) = 10000-(1000+1000+800+900)=6300 هي أقل

من القيمة القابلة للتحصيل للمعدات 7500 ، لذا يتم استرجاع خسارة القيمة (800 دج) المسجلة في نهاية السنة (ن+1) بقيد كالتالي :

12/31/ن+3

2915 حـ/ خسارة القيمة عن المعدات 800

781 حـ/ استرجاع خسائر قيمة أصول.غ.ج. 800

استرجاع خسارة القيمة.

لاحظ أن القيمة المحاسبية المعدات ستكون=10000-(1000+1000+800 +900-800) = 7100 وهي أقل من القيمة القابلة للتحصيل وهذا تماشيا مع متطلبات (ن.م.م) والذي ينص على أن استرجاع خسارة القيمة يجب أن لا يجعل القيمة المحاسبية الصافية أكبر من القيمة القابلة للتحصيل.

إذن وبداية من السنة (ن+3) يكون قسط الاهتلاك السنوي = 7100÷7 سنوات = 1014.29 دج.

ويكون قيد تسجيل قسط الاهتلاك كالتالي:

12/31/ن+3

681 حـ/ مخصصات اهتلاك أصول.غ.ج. 1014

2815 حـ/ اهتلاك معدات صناعية 1014

قسط الاهتلاك للسنة (ن+3).

تم تقريب قيمة قسط الاهتلاك.

ملاحظة : إذا أصبحت القيمة القابلة للتحصيل لأصل ما أكبر من قيمته المحاسبية الصافية، فإنه يمكن إعادة تقييم هذا الأصل (موضوع إعادة تقييم التثبيتات العينية يدرس في برنامج المحاسبة المعمقة).

تسجيل انخفاض قيمة الأراضي غير المنجمية: حيث أن الأراضي هي من الأصول التي لا يتم اهتلاكها،وعليه فانخفاض قيمتها يسجل كخسارة في القيمة، وليس كاهتلاك.

مثال – للمؤسسة (س) أراض للبناء قيمتها الدفترية 100.000 دج ، في نهاية السنة (ن) قدرت قيمة هذه الأراضي ب 95000 دج. سجل القيد المناسب في نهاية السنة (ن).

الحل : 12/31/ن

681 حـ/ مخصصات خسائر القيمة أصول .غ.ج. 5000

2911 حـ/ خسارة القيمة عن الأراضي 5000

تسجيل انخفاض قيمة الأراضي.

– **التسجيل المحاسبي لعملية التنازل عن التثبيتات العينية :** إن عملية التنازل عن التثبيتات العينية قد تكون بسعر أكبر من قيمتها المحاسبية الصافية، فنقول أن عملية التنازل تمت بربح ونسجله (أي الربح) في الحساب 752 (حـ/ فائض قيمة خروج أصول مثبتة غير مالية)، أما إذا تمت عملية التنازل بسعر أقل من القيمة المحاسبية الصافية للأصل الذي تم بيعه، فنقول أن عملية التنازل تمت بخسارة والتي تسجل بالحساب 652 (حـ/ نواقص قيمة خروج أصول مثبتة غير مالية). إن عملية التنازل عن التثبيتات العينية تسجل كما يتبين من المثال التالي :

مثال : في 2005/07/01 باعت المؤسسة (س) معدات ب 12250 دج بشيك،إن المعدات تم شرائها في 2002/01/01 ب 15000،كما تم اهتلاكها بأقساط متساوية وعلى أساس فترة استخدام 10 سنوات.

سجل القيود الخاصة بعملية التنازل في يومية المؤسسة (س).

الحـل: بتاريخ البيع نسجل قسط الاهتلاك الخاص بستة أشهر من سنة 2005، إن القيمة المحاسبية الصافية للمعدات وبتاريخ بيعها تساوي ؛ سعر الشراء ناقص الاهتلاك المجمع أي 15000 – 15000×0.10×3.5 سنة = 9750 دج، ويكون الربح المحقق من بيع المعدات يساوي 12250 دج – 9750 = 2500 دج وتسجل بالحساب 752.

البيان	مدين	دائن
- 2005/07/ 01------------------		
--------------	750	
681 حـ/ مخصصات اهتلاك معدات		750
2815 حـ/ اهتلاك معدات		
قسط الاهتلاك لفترة 6 أشهر من سنة		
.2005	12250	
- 2005/07/01 ------------------	5250	
---------------		15000
512 حـ/ البنك		2500
2815 حـ/ اهتلاك معدات		
215 حـ/ منشآت تقنية- معدات		
752 حـ/ فائض قيمة خروج		
تثبيتات غير مالية		
بيع معدات		

لاحظ أن عملية التنازل سجلت في قيد واحد.

مثال 2 – في المثال السابق لنفترض أن سعر بيع المعدات كان 6750 دج حصلت بشيك. سجل عملية التنازل في يومية المؤسسة.

الحل : نسجل قيد الاهتلاك الخاص بستة أشهر سنة 2005 كما في الحالة السابقة، إن بيع المعدات تم بخسارة قدرها 9750 دج –6750 دج= 3000 دج وتسجل بالحساب رقم 652 كالتالي:

2005/07/31

512 حـ/ البنك 6750

2815 حـ/ اهتلاك معدات 5250

652 حـ/خسارة خروج معدات 3000

215 حـ/ منشآت تقنية- معدات 15000

بيع معدات.

لاحظ الاختلاف بين (ن.م.م) والمخطط المحاسبي لسنة 1975، في عملية تسجيل التنازل عن التثبيتات.

اهتلاك عنصر تكاليف الصيانة الدورية للتثبيتات العينية: في الملحق التابع للفصل السادس (حوسبة تكاليف الصيانة الدورية للتجهيزات) ذكرنا أن تكاليف الصيانة الدورية تسجل في حساب فرعي للأصل المعني بعملية الصيانة، وأن هذه العملية (أي الصيانة) هي أحد مكونات الأصل أو التثبيت.

إذن وفي نهاية السنة يتم تسجيل قسط اهتلاك الأصل وكذلك قسط اهتلاك عنصر الصيانة الدورية كل على حدا .

مثال : في 01/01/ن اشترت المؤسسة (س) معدات ب 5 مليون دج، هذه المعدات تتطلب عملية صيانة دورية مرة في كل ثلاثة سنوات، لنفترض أن تكلفة عملية الصيانة هي300.000 دج.

المطلوب : سجل عملية شراء المعدات. سجل قيد الاهتلاك في 12/31/ن وفق أسلوب الأقساط المتساوية. لنفترض أن عملية الصيانة قد تمت في 01/15/ن+3 وقد سددت تكلفتها 300.000 دج بشيك، سجل القيود المناسبة.نفترض أن المدة النفعية للمعدات هي 10 سنوات.

الحـــل : لاحظ أن السعر 5 مليون دج يشمل 4.7 مليون وهو سعر المعدات و 0.3 مليون تكلفة الصيانة.

البيان	مدين	دائن
---------- 01/01/ن ----------		
21540 حـ/ معدات صناعية	700.000	
21541 حـ/ معدات صناعية- الصيانة	300.000	
404 حـ/ موردو التثبيتات		5000.000
شراء معدات وتسجيل تكاليف الصيانة		
---------- 12/31/ن ----------		
681 حـ/ مخصصات اهتلاك أصول.غ.ج.	480.000	
281540 حـ/ اهتلاك معدات صناعية		470.000
281541 حـ/ اهتلاك معدات.ص صيانة		100.000
قسط الاهتلاك للسنة (ن)		

نسجل نفس القيد أعلاه والخاص بالاهتلاكات في نهاية السنوات (ن+1) و(ن+2). لاحظ الاختلاف بين (ن.م.م) والمخطط المحاسبي الوطني، في معالجة تكاليف الصيانة الدورية، فالأول يعتبرها أحد مكونات الأصل ليتم اهتلاكها، أما الثاني فكان يعتبرها أعباء ويكون لها مؤونة لتغطيتها.

وخلال السنة ن+3 نسجل القيود التالية:

01/01/ن+3

البيان	مدين	دائن
281541 حـ/ اهتلاك معدات صناعية- الصيانة	300.000	
21541 حـ/ معدات صناعية – الصيانة		300.000

ترصيد الحسابين.

01/15/ن+3

البيان	مدين	دائن
21451 حـ/ معدات صناعية – صيانة	300.000	
512 حـ/ البنك		300.000

تسجيل مصاريف صيانة دورية.

اهتلاك أعباء تفكيك المنشأة وإعادة تهيئة الموقع في نهاية حياة المشروع: في ملحق الفصل السادس سبقت الإشارة إلى أن تكاليف تفكيك المنشأة وإعادة تهيئة الموقع تضاف إلى تكلفة المشروع (إلى تكاليف المباني مثلا) في شكل مؤونة تجديد الاستثمارات، ليتم اهتلاكها خلال فترة حياة المشروع.

مثال : في 01/01/ن أنشأت المؤسسة (س) مصنعا على أراض تم استئجارها من مصالح أملاك الدولية ولفترة 20 سنة، مع التزام بإعادة تهيئة الموقع في نهاية حياة المشروع، إن تكلفة المباني الصناعية كانت 10 مليون دج أما تكلفة إعادة تهيئة الموقع فقدرت ب 2 مليون دج.

والمطلوب : سجل القيود المناسبة في 01/01/ن. سجل قيد الاهتلاك في 12/31/ن(وفق أسلوب الأقساط المتساوية). سجل القيود المناسبة الخاصة بإعادة تهيئة الموقع مفترضا أن تسديد تكلفة العملية تمت بشيك.

الحـــــل : قسط الاهتلاك السنوي = 22 مليون ÷ 20 سنة = 1.1 مليون دج.

------------------- 01/01/ن --		
--------------	22.000.000	
21311 حـ/ مباني صناعية		20.000.000
404 حـ/ مورد التثبيتات		2.000.000
156 حـ/ مؤونة تجدي التثبيتات	1.100.000	
إنجاز مباني صناعية		1.100.000
--------------------12/31/ن --		
--------------		
681 حـ/ مخصصات اهتلاك أصول غ.ج.		
281311 حـ/ اهتلا مباني صناعية		
قسط اهتلاك المباني وتكلفة إعاد تهيئة الموقع		

وفي نهاية حياة المشروع نسجل القيد التالي :

281311 حـ/ اهتلاك مباني صناعية 22.000.000
156 حـ/ مؤونة تجديد تثبيتات 2.000.000
21311 حـ/ مباني صناعية 22.000.000
512 حـ/ البنك 2.000.000

ترصيد الحسابات وتسديد تكلفة إعادة التهيئة.

لاحظ الترصيد المباشر للحساب 156 مع حساب البنك، وعدم تسجيل تكلفة إعادة تهيئة الموقع بحسابات المجموعة السادسة.

II- جرد التثبيتات المعنوية : إن جرد التثبيتات المعنوية يتم كما رأينا لدى دراسة الجرد الخاص بالتثبيتات العينية ، مع ملاحظة أن بعض الأصول لا تهتلك مثل المحل التجاري وفارق الاقتناء والتي يمكن أن تخصص لها خسارة انخفاض القيمة غير قالبة للاسترجاع. إن (ن.م.م) يوصي باهتلاك التثبيتات المعنوية خلال فترة لا تتجاوز عشرون سنة. إن تسجيل قسط الاهتلاك يكون في نهاية السنة بجعل 681 مدينا والحساب 280 (حـ/ اهتلاك تثبيتات معنوية) أو الحساب 290 (حـ/ خسائر القيمة عن تثبيتات معنوية) دائنا.

مثال : في 01/01/ن اشترت المؤسسة (س) الأصول التالية:
1 – برامج إعلام آلي 10000 دج على الحساب قدرت مدتها النفعية (فترة استخدامها) ب 5 سنوات .
2 – محل تجاري 20000 بشيك.
والمطلوب : سجل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة (س)، سجل قيود الجرد في 12/31/ن. علما أن قيمة المحل كانت 15000 دج فقط.

		-------- 1 --------------------
	10000	---------
10000		204 حـ/ برمجيات معلوماتية
		404 حـ/ موردو التثبيتات
		شراء أصول معنوية.
	20000	-------- 2 --------------------
20000		---------
		2071 حـ/ محل تجاري
		512 حـ/ البنك
	2000	شراء أصول معنوية.
2000		------- 12/31/ن --------------------
		---------
		681 حـ/ مخصصات اهتلاك تثبيتات
	5000	2804 حـ/ اهتلاك برمجيات
5000		قسط اهتلاك برامج إعلام ألي.
		---------- --------------------
		---------
		681 حـ/ مخصصات خسائر قيم أصول.غ.ج
		29071 حـ/ خسارة قيمة المحل التجاري
		تسجيل خسارة انخفاض المحل التجاري.

III – جرد التثبيتات المالية: التثبيتات المالية نوعان ؛
1 - تثبيتات يحتفظ بها الكيان (أي المؤسسة) إلى تاريخ الاستحقاق ، هذه التثبيتات تكون لها خسارة عن القيمة إذا كانت قيمتها القابلة للتحصيل أقل من قيمتها المحاسبية الصافية , إن خسارة القيمة تسجل في نهاية السنة بجعل الحساب 686 (حساب مخصصات اهتلاكات ومؤونات وخسائر القيمة – العناصر المالية) مدينا والحساب 296 (حساب خسائر القيمة عن المساهمات) مثلا ، دائنا.
2 – تثبيتات مالية جاهزة للبيع : وهي أصول مالية اشترتها المؤسسة بهدف تحقيق فائض قيمة نتيجة التنازل عنها على المدى الطويل والمتوسط الأجل وهذا إضافة إلى الفوائد أو القسائم المحصلة خلال فترة حيازة هذه الأصول (لاحظ الفرق بين هذه التثبيتات المالية والقيم المالية للتوظيف والتي تشترى بهدف التنازل عليها في المدى القصير الأجل)، في نهاية السنة تقيم التثبيتات المالية الجاهزة للبيع على أساس قيمتها الحقيقية (أو القيمة العادلة) كالتالي:
- بالنسبة للسندات المدرجة في السوق المالي (أي بورصة الأوراق المالية) : يتم تقييمها على أساس سعرها المتوسط خلال الشهر الأخير من السنة المالية.

- بالنسبة للسندات غير المدرجة في السوق المالي : يتم تقييمها بقيمتها التفاوضية المحتملة (أي سعر البيع المحتمل).

إن فارق التقييم (الفرق بين قيمة السندات في بداية السنة وقيمتها في نهايتها) يسجل في شكل زيادة أو انخفاض في الأموال الخاصة وهذا باستخدام الحساب 104 (فارق التقييم)، إن هدف هذا التسجيل هو عدم التأثير على نتيجة السنة الحالية بالتغيرات الظرفية التي تتعرض لها قيمة السندات والتي سوف لا تباع إلا بعد عدة سنوات. لكن بعد بيع السندات أو إذا تبين أن خسارة انخفاض قيمة هذه السندات هي نهائية ، عندها يتم تسجيل خسارة القيمة في حساب النتيجة.

مثال : خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية :

1 – شراء 600 سهم (م) تخص المؤسسة (ص) ب 100 دج للسهم سددت بشيك، إن المؤسسة (س) تنوي الاحتفاظ بهذه الأسهم.

2 – شراء 200 سند قرض(د) تخص المؤسسة (ل) ب 500 دج للسند سددت بشيك ، تريد المؤسسة (س) اعتبار هذه السندات سندات مثبتة خاصة بنشاط المحفظة.

والمطلوب : أ - سجل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة (س).

ب – لنفترض أنه في 12/31/ن فإن سعر السهم (م) كان 95 دج أما قيمة السند (د) فكانت 480 دج ، سجل القيود المناسبة في يومية المؤسسة (س) في 12/31/ن.

ج – لنفترض الآن أنه وفي 12/31/ن+1 فإن قيمة السهم (م) كانت 110 دج أما قيمة السند (د) فكانت 520 دج، سجل القيود المناسبة في يومية المؤسسة (س).

الحـــــل :

		--------- 1 --------------------
	60000	----------
60000		262 حـ/ سندات مساهمة
		512 حـ/ البنك
		شراء أسهم تخص (ص). 600 سهم
	100000	100 دج
100000		--------- 2 -------------------
		----------
		273 حـ/ سندات مثبتة لنشاط المحفظة
	3000	512 حـ/ البنك
3000		شراء سندات تخص (ل). 200 سند × 0
		دج
		--------- 12/31/ن -----------------
	40000	----------
40000		686 حـ/ مخصصات خسائر قيمة العناص
		المالية
		296 حـ/خسائر قيمة المساهمات
		انخفاض قيمة الأسهم (م)= 600 (00
		(95
		--------- ------------------
		----------
		104 حـ/ فارق التقييم
		273 حـ/ سندات مثبتة لنش
		المحفظة
		انخفاض قيمة سندات المحفظة =200

(480-500			

السؤال (ج) : ارتفاع سعر السهم (م) : نسجل عملية استرجاع خسارة القيمة كالتالي:

1+ن/12/31

296 حـ/ خسارة قيمة المساهمات 3000

781 حـ/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة لأصول .غ.ج. 3000

إلغاء المؤونة.

بينما نسجل كل الزيادة الخاصة بسندات المحفظة كالتالي:

/12/31

273 حـ/ سندات خاصة بنشاط المحفظة 8000

104 حـ/فارق التقييم 8000

تسجيل زيادة سندات المحفظة = 200 (520 – 480)

- المبحث الرابع –

- جرد المخزون -

1– تعريف: إن جرد المخزون يشمل العمليات التالية :

أ – الجرد المادي للمخزون : حيث تقوم المؤسسة بالتعداد المادي لعناصر المخزون من مواد وبضاعة ومنتجات على مختلف أنواعها ثم تحديد قيمة هذا المخزون , ويجب إعطاء كل العناية لهذه العملية بهدف إجرائها بصورة دقيقة وسليمة , ذلك لأن كل تضخيم لقيمة مخزون آخر المدة سيجعل نتيجة الدورة تظهر أكبر من قيمتها الحقيقية, كما أن كل تقليص لمخزون آخر المدة سيجعل نتيجة الدورة تظهر أقل من قيمتها الفعلية , ونلاحظ أن عملية حساب النتيجة وإعداد الكشوف المالية تتطلب من المؤسسات إجراء الجرد المادي أو الإحصائي للمخزون.

ب – تسوية حسابات المخزون في نهاية السنة: ويكون ذلك بتكوين خسائر عن قيمة المخزون إذا كان سعر البيع الصافي أقل من تكلفة المخزون، وكذلك تسوية الفروق بين الجرد المادي والرصيد المحاسبي للمخزونات عند الضرورة.

2 - المتابعة اليومية لحركة المخزون : وتتم تبعا لأحد الأسلوبين :

- الجرد الدائم : تبعا لهذا الأسلوب فإننا نسجل محاسبيا كل التغيرات اليومية للمخزون (مدخلات, مخرجات) وهكذا فإن رصيد الحساب يظهر قيمة المخزون المعني, والمفروض أن لا تكون هناك فروقا هامة بين الجرد المادي والجرد المحاسبي للمخزون في حالة تطبيق الجرد الدائم للمخزون.

- الجرد التناوب للمخزون : تبعا لهذا الأسلوب فإن الحركة اليومية للمخزون لا تتابع محاسبيا, لكن تتابع بواسطة بطاقة المخزون والتي تمسك من قبل مسيري هذه المصلحة. وفي هذا الأسلوب نسجل عمليات شراء البضاعة والمواد في قيد واحد يخص عملية الشراء، كذلك تسجل عمليات بيع البضاعة والمنتجات في قيد واحد (إذ نسجل فقط قيد البيع) وفي نهاية السنة نسجل القيود الخاصة بجرد المخزون والمتمثلة في تخفيض أو إلغاء مخزون بداية الدورة , وترصيد حسابات المشتريات واثبات مخزون آخر السنة الذي حدده الجرد المادي والذي يتم إجراؤه بصفة دورية (كل شهر أو فصل أو على الأقل مرة واحدة في السنة).

3 – تقييم المخزون في نهاية السنة : تقيم المخزونات بالطريقة التالية :

أ – تقيم البضاعة والمواد واللوازم بتكلفة الشراء التي تشمل سعر الشراء مضافا إليه مصاريف النقل والرسوم الجمركية وبصفة عامة جميع المصاريف المدفوعة للغير لإيصال هذه المنتجات إلى المؤسسة.

ب – تقيم المنتجات الوسيطة والمنتجات والأشغال قيد التنفيذ والمنتجات التامة الصنع, بتكلفة الإنتاج, التي تشمل تكلفة شراء المواد واللوازم الداخلة في الصنع , مضافا إليها كل التكاليف المباشرة وغير المباشرة الأخرى التي تحملتها المؤسسة لتصنيع هذه المنتجات.
ج – تنص المادة 123-3 من (ن.م.م) على أنه " عندما لا يمكن تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، فإن المخزونات يتم تقييمها بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية (أي معادلة) لها تثبت أو تقدر في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج الأصول المذكورة".
أما المادة 123-4 من (ن.م.م) وملخصها هو أن تقييم المخزونات ،باستثناء التموينات ، وفي حالة تعذر أو صعوبة تقييمها على أساس التكلفة فإنه يمكن تقييمها على أساس سعر البيع بعد تخفيضه بهامش يناسب الربح المحقق في مثل هذه المخزونات.
د – تسوية حسابات المخزون في نهاية السنة :
1 – تسوية الفارق العادي في المخزون بين الجرد المادي والجرد المحاسبي في نهاية السنة : في حالة تطبيق الجرد الدائم وإذا ما تبين في نهاية السنة أن الجرد المادي كان مغايرا للجرد المحاسبي(ونعني بذلك رصيد الحساب) وفي حالة اعتبار الفارق بين الجردين فارقا عاديا, فإن تسوية هذا الفارق تتم كالتالي :
الحالة 1 – الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي للمخزون، هذه الحالة تتم تسويتها بالقيد التالي:

12/31/ن

30 حـ/مخزون بضاعة
31 حـ/ مواد ولوازم
32 حـ/ تموينات أخرى
35 حـ/ منتجات
60 حـ/ مشتريات بضاعة مباعة
61 حـ/ مواد مستهلكة
72 حـ/ إنتاج بالمخزن

تسوية الفارق بين الجرد المادي والمحاسبي.
الحالة 2 – الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي للمخزون : تتم سوية الفارق بتسجيل قيد معاكس للقيد المسجل أعلاه .
2 – تسوية الفارق غير العادي في المخزون بين الجرد المادي والجرد المحاسبي: في حالة اعتبار الفارق في المخزون فرقا غير عاديا ، فإن (ن.م.م) ينص على تسويته كالتالي :
الحالة 1 : الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي : في هذه الحالة نجعل الحساب 657 حـ/ أعباء استثنائية للتسيير الجاري ، مدينا بالفارق ، وحساب المخزون المعني دائنا.
الحالة 2 : الجرد المادي للمخزون أكبر من الجرد المحاسبي : في هذه الحالة نجعل المخزون المعني مدينا والحساب 757 حـ/ نواتج استثنائية عن عمليات التسيير دائنا.
مثال: في 12/31/ن , أظهرت عملية جرد المخزون ما يلي :

المخزون	الجرد المادي	الجرد المحاسبي	تكلفة الوحدة
بضاعة (أ)	1000 وحدة	990 وحدة	10 دج
مواد (ب)	490 كغ	500 كغ	5 دج
منتجات (ج)	100 "	200 وحدة	20 دج

المطلوب : سجل قيود تسوية المخزون، نفترض أن الفارق في المخزون هو فارق عادي بالنسبة لكل من (أ) و(ب) وغير عادي بالنسبة لـ (ج).
الحـــــــــل :

---------------- 12/31/ن ---		
----------	100	

البيان	مدين	دائن
30 حـ/ مخزون بضاعة		100
600 حـ/ مشتريات بضـ مباعة		
تسوية حـ/البضاعة (أ) 10 وحد	50	
× 10 دج		50
------- --------------- ----------		
601 حـ/ مواد مستهلكة	1000	
31 حـ/ مخزون موا		1000
تسوية حـ/ مواد (ب) 10 كغ × دج		
------ ---------------- ---------		
657 حـ/ أعباء استثنائية للتسـ الجاري		
355 حـ/ منتجـ مصنعة (ج)		
تسوية حـ/ المنتجات (20×100دج		

لتسوية الفارق العادي لاحظ أنه إذا كان الجرد المادي أكبر من المحاسبي , جعلنا حسابات المخزون مدينة, وجعلناها (أي حسابات المخزون) دائنة إذا كان الجرد المادي أقل من المحاسبي.

4– خسائر القيمة عن المخزونات (حـ/ 39) : تنص المادة 123-5 من (ن.م.م)على : "عملا بمبدأ الحيطة فإن المخزونات تقيم بتكلفتها أو قيمة إنجازها الصافية (أي سعر البيع الصافي) أيهما أقل.... تدرج أية خسارة في قيمة المخزونات في الحساب كعبء في حساب النتائج عندما تكون كلفة مخزون ما أكبر من القيمة الصافية لإنجاز(سعر البيع) هذا المخزون، وتحدد خسائر المخزون مادة بمادة، أو في حالة أصول متعاوضة فئة بفئة ".
إذن في نهاية السنة وإذا كان سعر البيع لبعض عناصر المخزون أقل من تكلفة شرائها أو تكلفة إنتاجها , فإن على المؤسسة أن تكون مؤونة تعرف بخسائر قيمة المخزون , إن هدف هذه المؤونة(خسائر القيمة) هو تغطية أية خسارة قد تتحقق إذا ما تم في السنة الموالية بيع المخزون المعني بسعر يقل عن تكلفته. ولتكوين خسارة قيمة المخزون نجعل 685 حـ/ مخصصات اهتلاك ومؤونة وخسائر القيمة للأصول الجارية , مدينا و حـ/39 خسائر قيمة المخزون أو أحد فروعه دائنة. ويتم تقسيم الحساب 39 إلى حسابات فرعية كالتالي:
390 - خسائر القيمة عن مخزون البضائع. 391 – خسائر القيمة عن المواد الأولية والتوريدات.
395 – خسائر القيمة عن مخزون المنتجات....الخ
مثال –1- حول حـ/ 39 : في 31 /12/ ن, أظهرت عملية جرد المخزون بالمؤسسة (س) ما يلي:

المخزون	الكمية بالوحدة	تكلفة الوحدة (دج)	سعر بيع الوحدة(دج)
بضاعة (أ)	100	50	45
منتجات (ب) تامة الصنع	50	200	180

سجل قيود جرد حسابات المخزون.
الحل : نظرا لأن التكلفة هي أكبر من سعر البيع , فإن كلا من (أ) و(ب) يستدعيان تسجيل خسارة قيمة.

------------12/31/ ن ----------------		

	1500	685 حـ/ مخصصات خسائر قيمة مخزون
500		390 حـ/ خسائر عن قيمة بضاعة
1000		395 حـ/ خسائر عن قيمة منتجات
		تكوين مؤونة للمخزون. (أ)=100 ×5دج,
		ب = 50 وحدة × 20دج

- استخدام الخسارة عن قيمة المخزون: بعد بيع البضاعة أو المنتجات التي كونت لأجلها خسارة قيمة , فإنه يتم ترصيد هذه المؤونة(خسارة القيمة) وهذا بجعل 39 مدينا(وبهذا يرصد) وحساب المخزون المعني ، دائنا.

مثال 2 – في المثال (1) أعلاه لنفترض أن المؤسسة (س) وخلال السنة (ن+1), قامت بما يلي :

1 – بيع 50 وحدة من البضاعة (أ) ب 40 دج للوحدة بشيك.(لاحظ أن عملية البيع تمت بخسارة).

2 – بيع كل الوحدات (ب) التامة الصنع ب 210 دج للوحدة على الحساب.(عملية البيع تمت بربح).

سجل العمليات أعلاه تبعا للجرد الدائم.

الحـــل : لاحظ انه توجد مؤونة لكل من البضاعة (أ) والمنتجات (ب).

		--------- 1 ------------------
	2000	-------
2000		512 حـ/ البنك
		700 حـ/ مبيعات بضاعة
		بيع بضاعة (أ) : 50وحدة ×40 دج
	2000	---------- ----------------
	500	--------
2500		600 حـ/ مشتريات بضاعة مباعة
		390 حـ/ خسائر عن قيمة بضاعة
		30 حـ/ مخزون بضاعة
	10500	تسليم المبيعات, 50 وحدة × 50 دج
0500		------------- 2 --------------
		------
		411 حـ/ عملاء
	9000	مبيع حـ/ 701
	1000	منتجات.ت.ص.
0000		بيع كل المنتجات (ب) 50 وحدة
		210 دج
		------------ --------------
		------
		72 حـ/ إنتاج بالمخزن
		395 حـ/ خسائر قيمة مخزون منتجا
		35 حـ/ منتجات .ت.ص
		تسليم المبيعات 50 وحدة × 200 دج

لاحظ الاختلاف في ترصيد المؤونة (خسائر عن القيمة) ما بين (ن.م.م) والمخطط المحاسبي لسنة 1975،ففي (ن.م.م) لم نعد نستخدم حساب استرجاع تكاليف سنوات سابقة لترصيد خسارة القيمة إلا في حالة تعديل خسارة القيمة (تخفيضها) أو إلغائها.

مثال – 3 –في نهاية السنة (ن+1) لنفترض أنه بقي لدى المؤسسة (س) 50 وحدة من البضاعة (أ) لم يتم بيعها,إن سعر بيع الوحدة (أ) كان :
الحالة 1 – 60 دج للوحدة أي أكبر من التكلفة, في هذه الحالة نلغي (أي نرصد) كل خسائر القيمة. ويكون ذلك بجعل الحساب 390 مدينا والحساب 785 حـ/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات للأصول الجارية ، دائنا.
الحالة 2 – 50 دج للوحدة أي يساوي التكلفة,هنا أيضا نلغي كل خسائر القيمة, لزوال احتمال حدوث خسارة قد تنتج عن البيع بسعر أقل من التكلفة،ونسجل قيدا مثل القيد المسجل في الحالة 1.
الحالة – 3 – 45 دج للوحدة , هنا نترك خسارة القيمة كما كانت في نهاية السنة (ن) أي 250 دج.
الحالة –4 – 35 دج للوحدة , في هذه الحالة نزيد قيمة خسارة القيمة الحالية وهي 250 دج , ب 10 دج لكل وحدة (أ) أي ترفع المؤونة ب 50 وحدة × 10 دج وتصبح 750 دج (أي 250 + 500).
المطلوب : سجل القيود المناسبة لكل حالة.
الحـــل : محاسبيا تكون القيود المسجلة كالتالي : - الحالتان (1) و(2)، نلغي خسائر القيمة كالتالي:

---------------31 / 12/ ن+1 ----------------		
390 حـ/ خسائر قيمة بضاعة	250	
785حـ/ استرجاع خسائر القيمة لأصول جارية.		250
ترصيد خسائر قيمة بضاعة. 50 وحدة × 5 دج		

الحالة 3 –لا نسجل أي قيد في اليومية, حتى تظل خسارة القيمة المسجلة على حالتها .
الحالة 4 – نسجل خسارة قيمة إضافية بقيمة 500 دج , أي 50 وحدة (أ) × 10 دج للوحدة, تذكر أن خسارة القيمة = الكمية(التكلفة – سعر البيع الحالي) , أي 50 وحدة (50 دج – 35 دج)= 750 دج. لاحظ أن خسارة القيمة المتبقية من السنة الماضية لـ 50 وحدة (أ) هي 50 (أ) × 5 دج = 250 دج. وتكون خسارة القيمة الإضافية هي 500.

--------------- 31 /12 /ن+1 ---------------		
685 حـ/ مخصصات خسارة قيمة لأصول جارية	500	
390 حـ/ خسائر قيمة بضاعة		500
زيادة خسائر قيمة البضاعة (أ)		

مثال – 4 – خلال السنة (ن+2) قامت المؤسسة (س) ببيع 50 وحدة(أ) المذكورة في المثال (1), ب 30 دج للوحدة بشيك, سجل العملية تبعا في يومية المؤسسة (س) للجرد الدائم، إن خسائر القيمة للبضاعة (أ) هي 750 دج وتكلفتها 2500 دج.

---------------- ن+2 -------------- ----		
512 حـ/ البنك	1500	
700 حـ/ مبيعات بضاعة		1500
بيع 50 وحدة (أ) , 50 ×30 دج		

---------------- -------------	1750	
----	750	
600 حـ/ مشتريات بضاعة مباعة 390 حـ/ خسارة قيمة مخزون بضاعة 30 حـ/ مخزون بضاعة تسليم المبيعات.		2500

- المبحث الخامس –

- جرد حسابات العملاء والموردين-

I- القسم الأول : جرد حسابات العملاء

إن عملية جرد العملاء تشمل العمليات التالية :

1 – الجرد المادي للعملاء: تتمثل هذه العملية في مراجعة الوثائق التي تثبت الديون التي هي في ذمة العملاء لصالح المؤسسة وتصحيح أي خطأ في مبالغ هذه الديون، وكذا إعادة تصنيفها تبعا لطول فترة استحقاقها.

2– تسوية حسابات العملاء وتشمل:

أ – تسوية حسابات العملاء التي لها رصيد دائن مع الحساب 419 حـ/ العملاء الدائنون: في الحالات العادية , تكون أرصدة حسابات العملاء في نهاية السنة, مدينة. فإذا كان رصيد أحد هذه الحسابات دائنا, فهذا يعني أن هذا الحساب قد تحول من أصول إلى خصوم(أي من استخدام للأموال إلى مصدر لها), وعليه يجب إظهار هذا الحساب ضمن الخصوم وهذا بعد دمجه في الحساب 419 حـ/ عملاء دائنون . إذن في نهاية السنة نجعل حسابات العملاء ذات الرصيد الدائن , مدينة، وهذا بجعل حـ/ 419 دائنا، وفي بداية السنة الموالية نسجل قيدا معاكسا , وبهذا يرصد حساب 419 والذي نقول عنه أنه حساب تسوية يفتح في نهاية سنة ما ليرصد في بداية السنة الموالية.

مثال – في نهاية السنة (ن) أظهر جرد المدينين ما يلي:

الحساب	الرصيد
العميل (أ)	رصيد مدين 5000.
العميل (ب)	رصيد دائن 10000.

المطلوب : سجل قيود تسوية حسابات العملاء.

الحل : لاحظ أننا لا نقوم بالمقاصة بين الرصيد المدين للعميل (أ) والرصيد الدائن للعميل (ب) , فالأول رصيده عادي لا يتطلب أية تسوية, أما رصيد (ب) فتتم تسويته مع الحساب419 .

---------------- 31 / 12 / ن -------------		
411 حـ/ عميل (ب)	10000	
419 حـ/ حسابات عملاء دائنة		10000
تسوية رصيد العميل (ب)		
---------------- 01 /01/ ن+1 -----------		
419 حـ/ حسابات عملاء دائنة	10000	
411 حـ/ عميل (ب)		10000
ترصيد حـ/419 .		

ب – 418 حـ/ عملاء- منتجات لم تعد فواتيرها بعد(أي فواتير قيد التحرير): في نهاية السنة, يجعل الحساب 418 مدينا بقيمة النواتج التي لم يتم إعداد فواتيرها بعد والتي تجعل حساباتها دائنة. وخلال السنة الموالية وبعد إعداد الفواتير وإرسالها إلى العميل، يتم ترصيد الحساب 418 بجعله دائنا وجعل حسابات الغير المعنية (حساب عملاء مثلا) مدينة.

مثال: في نهاية السنة (ن) تبين أن فواتيرالنواتج التالية لم يتم إعدادها بعد: بضاعة أرسلت إلى العميل 5000, خدمات مقدمة 1000 . المطلوب : سجل القيود المناسبة في 12/31/ن .

في 01/10/ن+1 تم إعداد فواتير النواتج أعلاه وإرسالها للعملاء للتسديد. سجل القيود المناسبة.

الحـــــــل :

البيان	مدين	دائن
------------- 12/31/ن ------------------		
418 حـ/ عملاء- منتجات لم تعد فواتيرها بعد	6000	
700 حـ/ مبيعات بضاعة		5000
706 حـ/ خدمات أخرى مقدمة		1000
فواتير قيد التحرير.		
--------------- 01/10/ن+1 -------------		
411 حـ/ عملاء	6000	
418 حـ/ عملاء- منتجات لم فواتيرها		6000
إرسال الفواتير وترصيد حـ/418		

ج – الحساب 49 - خسائر القيمة عن حسابات الغير: في نهاية السنة تقوم المؤسسة بدراسة الوضعية المالية للمدينين , وتسجيل خسارة عن قيمة كل دين يحتمل أن لا يحصل بصورة كلية.

- تسجل خسارة القيمة لحسابات العملاء بالحساب 491 حـ/ خسائر القيمة عن حسابات الزبائن (العملاء) , فيجعل دائنا , بجعل 685 حـ/ مخصصات اهتلاكات ومؤونات وخسائر قيمة الأصول الجارية، مدينا. ويمكن تقسيم الحساب 49 إلى حسابات فرعية تبعا لحاجة المؤسسة.

مثال 1 : في 31 /12 /ن , أظهر ميزان المراجعة للمؤسسة (س) ما يلي :

الحساب	الرصيد مدين. دج.
409 - تسبيق للمورد (ج)	5000
41101- العميل (أ)	8000
41102–العميل (ب)	4000

- يواجه المورد (ج) صعوبات مالية , وهكذا فإننا نتوقع استرجاع 50 % فقط من التسبيق المسدد له .
- تتوقع المؤسسة ما يلي: العميل (أ) سيسدد فقط 40 % من دينه , أما العميل (ب) فقد يسدد 60 % من دينه. والمطلوب: سجل قيود جرد المدينين في 31 /12/ ن.

الحل : إن الخسارة في قيمة الدين تحسب كالتالي:

بالنسبة للعملاء , خسارة القيمة تساوي قيمة الدين ناقص المبلغ المحتمل تحصيله. وعلى سبيل المثال تكون خسارة القيمة للعميل (أ) = 8000 – 8000 × 0.40 = 4800. أو المبلغ المحتمل عدم تحصيله , أي 8000 دج × 0.6 = 4800 دج وهو يمثل خسارة القيمة الخاصة بهذا العميل.

التسجيل في اليومية :

البيان	مدين	دائن
----------------- 31 /12 /ن ---------------		
685 حـ/ مخصصات خسائر القيمة- أصول	2500	
4909/خسائر قيمة تسبيقات للموردين		2500
خسارة قيمة تسبيق للمورد (ج) 5000 ×0.5		
--------------------- ----------------		

	6400	685 حـ/ مخصصات خسائر القيمة لأصول
6400		4911 حـ/ خسائر قيمة ديون العملاء
		خسارة قيمة عملاء : (أ) 4800, (ب) 1600

ملاحظة : لدى جرد العملاء , من الأفضل فتح حساب فرعي لحساب العملاء لتسجيل الديون المشكوك في تحصيلها. ولقد اقترح (ن.م.م) الحساب 416 حـ/ عملاء مشكوك في تحصيل ديونهم, وهكذا يبقى الحساب 411 حـ/ عملاء ، خاصا بالديون المؤكد تحصيلها, أما الديون المشكوك في تحصيلها فتكون في حساب خاص بها (الحساب416) لأنها تتطلب المتابعة والمراقبة المستمرة من قبل المؤسسة. ولفصل الديون المشكوك في تحصيلها نجعل الحساب 416 مدينا والحساب 411 دائنا.

- **استخدام خسارة القيمة لديون العملاء** : إذا تم تحصيل الدين الذي خصصت له خسارة عن القيمة, فإنه يتم ترصيد هذه الأخيرة كليا أو جزئيا تبعا لنسبة تحصيل الدين.

مثال 2 – في المثال (1) أعلاه لنفترض أن المؤسسة (س) وخلال السنة (ن+1) قامت بما يلي :

1 – استرجعت 2000 دج من التسبيق المدفوع للمورد (ج) ، باقي التسبيق لا يمكن استرجاعه.

2 – سدد العميل (أ) كل دينه بشيك.

3 – العميل (ب) سدد نصف دينه بشيك وقد تحسنت وضعيته المالية, لذا فإننا في نهاية السنة (ن+1) أصبحنا نتوقع أن يسدد (ب) كل ما في ذمته.

سجل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة (س).

الحل : عمليات السنة (ن+1)

		--------- 1 ------------------
	2000	--------
	2500	512 حـ/ البنك
	500	4909 حـ/ خسائر قيمة تسبيق
5000		للموردين
		654 حـ/ خسائر ديون غير محصلة
		409 حـ/ تسبيقات للموردين
	8000	استرجاع تسبيق للمورد (أ)
8000		------ 2 ------------------
		-------
		512 حـ/ البنك
	4800	41101 حـ/ العميل (أ)
4800		تحصيل كلي لدين (أ)
		------ -------------------

	2000	491 حـ/ خسارة القيمة لديون العملا
2000		785 حـ/ استرجاع خسارة ق
		أصول.ج ج
		ترصيد خسائر قيمة دين العميل (أ)
	800	------ 3 -------------------
800		--------
		512 حـ البنك
	800	411 حـ/ عملاء (ب)

تحصيل نصف دين (ب) ------- ------------------- -------- 491 حـ/ خسارة عن قيمة دي العملاء 785 حـ/استرجاع خسارة ق أصول.ج - 31/12/ن+1 ------------------ ----------- 491 حـ/ خسارة القيمة لديون العملا 785حـ/ استر خ.ق.أ.جارية. إلغاء خسارة قيمة ديون العميل (ب)		800

لاحظ ما يلي : لإلغاء أو تخفيض خسارة القيمة (المؤونة) نجعل الحساب 491 (حـ/ خسارة القيمة لديون العملاء) مدينا وحساب 785 حـ/ استرجاع خسارة قيمة أصول جارية دائنا.

إن زيادة قيمة خسارة القيمة تسجل بقيد مماثل لقيد تكوينها أي نجعل الحساب 685 مدينا والحساب 419 دائنا بمبلغ زيادة خسارة القيمة، ويتم ذلك في نهاية السنة.

مثال 3 – في نهاية السنة (ن) أظهر جرد المدينين ما يلي :

- في ذمة العميل (ص) دين قدره 10000 دج ،وتتوقع المؤسسة تحصيل 40 % فقط من الدين.
- في ذمة العميل (ل) دين 5000 وتتوقع المؤسسة تحصيل 80 % منه.

المطلوب : 1 - سجل قيود خسارة القيمة عن حسابات العملاء.

2 – خلال السنة (ن+1) لم يسدد العملاء أي مبلغ،لكن عملية الجرد في نهاية السنة (ن+1) أظهرت ما يلي :

- العميل (ص) تحسنت وضعيته المالية وأصبحت المؤسسة تتوقع تحصيل80 % من الدين.
- العميل (ل) تدهورت وضعيته المالية وأصبحنا نتوقع تحصيل 50 % من الدين.

والمطلوب : سجل قيود تعديل خسارة قيمة ديون العملاء في نهاية السنة (ن+1).

الحل : 1 –في 31/12/ ن، تكون مؤونة العميل (ص) = 10000 ×0.6 = 6000 أي المبلغ المحتمل عدم تحصيله. أما العميل (ل) فخسارة القيمة = 5000×0.2 = 1000. إن قيد تسجيل خسارة القيمة هو كالتالي:

------------------ 31/12/ن ---------------		
685 حـ/ خسارة قيمة أصول جارية	000	
491 حـ/ خسارة قيمة ديون العملاء		7000
خسارة قيمة الديون : ص = 6000، ل=1000		

بالنسبة للسنة (ن+1): – مؤونة العميل (ص) يتم تخفيضها كالتالي : مؤونة السنة (ن) ناقص مؤونة السنة (ن+1) , أي 10000 ×0.6 – 10000 ×0.2 = 4000 أي نخفض ب 4000 دج من مؤونة السنة (ن) لتصبح مؤونة العميل (ص) هي 2000 فقط . عكس ذلك يتم مع العميل (ل) والذي ترفع المؤونة الخاصة به ب 1500 دج أي مؤونة السنة (ن) 1000+ 1500 =2500 وهو ما يمثل 50% من الدين المحتمل عدم تحصيله.

-------------- 31/12/ن+1------- ---	4000	

491 حـ/ خسارة قيمة ديون العملاء 785 حـ/ استرجاع.خ.ق.أ.ج. تخفيض خسارة قيمة دين عميل (ص) ----------------- ----------- -- 685 حـ/ مخصصات .خ.ق.ديون العملاء 491 حـ/ خسارة قيمة ديون العملاء. تعديل مؤونة العميل (ل)	 1500	4000 1500

II- جرد حسابات الموردين : تتمثل عملية جرد الموردين (موردو المخزون والخدمات والتثبيتات..) في القيام بالعمليات التالية:

1 – مراجعة الوثائق التي تثبت التزامات (أي ديون) المؤسسة نحو الغير وكذلك تصحيح أي خطأ في مبالغها وإعادة تصنيفها إلى خصوم غير جارية وأخرى جارية وهذا تبعا لتاريخ استحقاقها(تسديدها).

2 – تسوية الأرصدة المدينة لحسابات الموردين : حيث أن حسابات الموردين هي حسابات خصوم، فالمنطقي أن رصيد هذه الحسابات يجب أن يكون دائنا في نهاية السنة، لكن يحدث أن أرصدة بعض الموردين تكون مدينة في نهاية السنة، مثل هذه الحالات غير العادية تتطلب التسوية وذلك بجعل الحساب 409 حـ/ الموردون – حسابات مدينة(أو أحد فروعه) وحسابات الموردين ذات الرصيد المدين ، دائنة وبهذا ترصد هذه الأخيرة، ويظهر الحساب 409 ضمن الأصول، إن الحساب 409 هو حساب تسوية مؤقت يتم ترصيده في بداية السنة الموالية بكتابة قيد للقيد المسجل في نهاية السنة.

مثال- في نهاية السنة (ن) أظهر جرد الموردين الأرصدة التالية:

المورد (أ) رصيده دائن 10000 دج

المورد (ب) رصيده مدين 8000 دج

والمطلوب : سجل قيود تسوية حسابات الموردين في 12/31/ن.

الحـــــل : نلاحظ أن حساب المورد (ب) هو فقط الذي يتطلب التسوية نظرا لأن رصيده مدين ويكون ذلك بتسجيل القيد التالي في نهاية السنة (ن).

12/31/ن

409 حـ/ موردين – حسابات مدينة 8000

401.06 حـ/المورد (ب) 8000

تسوية الرصيد المدين للمورد (ب)

01/01/ن+1

401.06 حـ/ المورد (ب) 8000

409 حـ/ موردون – حسابات مدينة 8000

ترصيد حـ/ 409.

المبحـــث الســـــادس : الكشوف المالية.

تمهيد : إن المادة 210-1 من (ن.م.م) تلزم المؤسسات (باستثناء المؤسسات الصغيرة) بإعداد الكشوف المالية التالية وذلك في نهاية السنة :

- الميزانية،
- حساب النتائج،

- جدول سيولة الخزينة (التدفقات النقدية)،
- جدول تغير الأموال الخاصة،
- الملحق.

دراسة الكشوف المالية: إن دراسة الكشوف المالية ستتم من خلال أمثلة عملية على أن يكون عرض الشكل الكامل لهذه الكشوف وكما وردت في (ن.م.م) في ملحق لهذا الفصل.

1 – حساب النتائج : فقد عرفه (ن.م.م) بأنه " بيان ملخص للأعباء والمنتوجات (النواتج) المنجزة من الكيان خلال السنة المالية. ولا يأخذ في الحساب تاريخ تحصيل أو تاريخ السحب. ويبرز بالتمييز(الفارق) النتيجة الصافية للسنة المالية الربح/الكسب أو الخسارة".

كما بين (ن.م.م) أهم النتائج والنواتج والأعباء التي يجب أن تظهر في حساب النتائج وشكل هذا الحساب الذي يجب إعداده تبعا لطبيعة الأعباء والنواتج غير أنه بإمكان المؤسسات (وإضافة إلى حساب النتيجة حسب الطبيعة) إعداد هذا الكشف(حساب النتائج) حسب الوظيفة.

ملاحظة هامة : على عكس جدول حسابات النتائج الوارد في المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 والذي جاء في شكل حساب له جانبين (طرفين) أحدهما مدين والآخر دائن، فإن حساب النتائج في (ن.م.م) جاء في شكل قائمة ذات عمود وحيد يظهر النواتج والأعباء.

2 – مثال حول حساب النتائج حسب الطبيعة : في 12/31/ن، أظهر ميزان المراجعة بعد الجرد أرصدة حسابات النواتج والأعباء كالتالي؛

والمطلـــــوب : إعداد حساب النتائج حسب الطبيعة للسنة (ن). نفترض أن معدل الضريبة على الربح هو 25%.

ميزان المراجعة في 12/31/ن. ب (د.ج) الرصيـــــد

الرقم	الحســـــاب	مدين	دائن
600	مشتريات بضاعة مباعة	80000	
601	مواد أولية مستهلكة	100000	
607	مشتريات مواد غير مخزنة	4000	
613	إيجار	2000	
615	صيانة	1000	
616	تأمين	3000	
627	خدمات مصرفية	5000	
631	أجور المستخدمين	40000	
635	اشتراكات مدفوعة للهيئات	12000	
642	الاجتماعية	6000	
654	رسم على النشاط المهني	1000	
658	خسارة ديون غير محصلة	2500	
661	أعباء أخرى للتسيير الجاري	1000	
681	أعباء الفوائد	8000	
700	مخصصات اهتلاك وخسائر		100000
701	لأصول.غ.ج.		200000
706	مبيعات بضاعة		5000
709	مبيعات منتجات		1000
724	مبيعات خدمات أخرى		10000
732	تخفيضات تجارية		20000
752	تغير المخزون (دائن)		5000
756	إنتاج مثبت لأصول عينية		1000
758	فوائض قيمة تنازل عن أصول		2000

768	غير جارية			3000
781	تحصيل ديون معدومة			1000
	نواتج أخرى للتسيير الجاري			
	نواتج مالية أخرى			
	استرجاع خسائر قيمة أصول غير جارية			

الحـــــل: حساب النتيجة حسب الطبيعة، للسنة (ن) :

	ملاحظـــــة	السنة (ن)	السنة(ن-1)
رقم الأعمال		304000	
تغير مخزون منتجات		10000	
إنتاج مثبت		20000	
إعانة استغلال		-	
1 – إنتاج السنة المالية		334000	
المشتريات المستهلكة		(184000)	
خدمات خارجية واستهلاكات		(11000)	
أخرى		(195000)	
2 – استهلاكات السنة المالية		139000	
3 – القيمة المضافة للاستغلال		(63000)	
(1 – 2)		(6000)	
أعباء المستخدمين		70000	
الضرائب والرسوم		8000	
4 – الفائض الإجمالي عن		(3500)	
الاستغلال		(10000)	
المنتجات التشغيلية الأخرى		1500	
الأعباء التشغيلية الأخرى		66000	
مخصصات اهتلاكات ومؤونات		3000	
استرجاعات عن خسائر القيمة		(1000)	
والمؤونات		2000	
5 – النتيجة التشغيلية(		68000	
عملياتية)		(17000)	
النواتج المالية		-	
الأعباء المالية		-	
6 – النتيجة المالية		51000	
7 – النتيجة العادية قبل		-	
الضريبة (5+6)		-	
الضريبة على النتائج العادية		-	
مجموع نواتج الأنشطة العادية		51000	
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8 – النتيجة الصافية للأنشطة			
العادية			

عناصر غير عادية نواتج عناصر غير عادية – أعباء **9 - النتيجة غير العادية** **10 – النتيجة الصافية للسنة**			

ملاحظة :
- إن حساب النتائج في (ن.م.م)، يختلف عما كان عليه في المخطط المحاسبي لسنة 1975، حيث :
أ – من حيث الشكل، فحساب النتائج في المخطط المحاسبي كان في شكل حساب له طرفان مدين ودائن، أما في (ن.م.م) فقد جاء (حساب النتائج) في شكل قائمة.
ب – من حيث المحتوى ،فحساب النتائج في المخطط المحاسبي لسنة 1975 يشمل على بيانات سنة واحدة فقط وهذه البيانات مفصلة بدرجة كبيرة، أما في (ن.م.م) فيشمل على بيانات السنة الحالية والسنة السابقة ، وهذه البيانات مجمعة وتحتاج إلى ملاحق لشرحها وتفصيلها.
ج – النتائج الوسيطة التي يظهرها حساب النتائج هي:
– القيمة المضافة للاستغلال : وتمثل الفارق ما بين إنتاج السنة(أي مجموع الحسابات 70 ،72 ،73 ،74) واستهلاكات السنة (أي مجموع الحسابات 60 ،61 ،62).
- إجمالي فائض الاستغلال : ويساوي القيمة المضافة للاستغلال ناقص(حـ/63 + حـ/64).

- النتيجة العملياتية (التشغيلية) : وتساوي إجمالي فائض الاستغلال+ حـ/ 75 + حـ/78 ناقص (حـ/ 65 + حـ/68).
- النتيجة المالية : وتمثل الفارق ما بين النواتج المالية والأعباء المالية.
- النتيجة العادية قبل الضريبة وتساوي النتيجة التشغيلية زائد النتيجة المالية.
- النتيجة الصافية للأنشطة العادية وتساوي النتيجة العادية قبل الضريبة ناقص الضريبة.
- النتيجة غير العادية وتساوي الفارق بين النواتج غير العادية والأعباء غير العادية.
- صافي النتيجة للسنة المالية وهو مجموع النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير العادية.

2 - الميزانية : جاء في المادة 220-1 أن " الميزانية تصف بصفة منفصلة : عناصر الأصول وعناصر الخصوم. وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول (أي العناصر) التالية عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول :

في الأصول: التثبيتات المعنوية، التثبيتات العينية، الاهتلاكات،المساهات،الأصول المالية،المخزونات،أصول الضريبة، الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مقيدة سلفا)، الخزينة.

في الخصوم : رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة(مع تمييز رأس المال الخاص والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة والعناصر الأخرى)، الخصوم غير الجارية، الموردون والدائنون الآخرون،خصوم الضريبة، المؤونات للأعباء والخصوم المماثلة، الخزينة السلبية.

العناصر المذكورة أعلاه تمثل العناصر تمثل العناصر الواجب إظهارها (في حالة وجودها) في الميزانية، وبمعنى آخر أنه بالإمكان أن تشمل الميزانية أصول وخصوم أخرى غير تلك الواردة أعلاه.

مثال حول إعداد الميزانية الختامية : في 12/31/ن، أظهر ميزان المراجعة بعد الجرد للمؤسسة (س)، الأرصدة التالية للأصول والخصوم. المبالغ ب (دج). يطلب إعداد ميزانية المؤسسة في 12/31/ن.

ميزان المراجعة بعد الجرد في 12/31/ن.

الرقم	الحســـــــــاب	مدين	دائن
101	رأسمال الشركة	-	170000
106	احتياطات	-	5000
11	ترحيل من جديد	-	10000
161	قرض مساهمات	-	22000
164	قرض مصرفي	-	30000
204	برمجيات المعلوماتية	10000	-
2804	اهتلاك البرمجيات	-	4000
211	أراضي	50000	-
213	مباني	40000	-
2813	اهتلاك مباني	-	3000
2913	خسائر قيمة عن المباني	-	1000
215	معدات وأدوات	30000	-
2815	اهتلاك معدات	-	8000
218	معدات نقل	60000	-
2818	اهتلاك معدات نقل	-	12000

261	سندات مساهمة أخرى	15000	-
272	سندات قروض	20000	-
273	سندات خاصة بنشاط	10000	-
31	المحفظة	30000	-
3931	مواد أولية ولوازم	-	1000
351	خسائر القيمة عن مواد	5000	-
355	ولوازم	20000	-
3955	منتجات وسيطة	-	500
37	منتجات مصنعة	2000	-
401	خسائر القيمة عن	-	10000
405	منتجات مصنعة	-	5000
409	مخزون في الخارج (	4500	-
411	لدى الغير)	8000	-
4911	موردو المخزون	-	1500
413	والخدمات	5000	-
421	موردون- أوراق دفع	-	15000
431	موردون- حسابات	-	3000
4457	مدينة	-	1500
447	عملاء	-	1000
486	خسائر القيمة عن	4500	-
487	حسابات العملاء		2500
512	عملاء-أوراق قبض	45000	-
53	مستخدمون أجور	15000	-
	مستحقة الدفع		
	ضمان اجتماعي		
	رسم.ق.م. مستحق الدفع		
	رسم على النشاط المهني		
	مستحق الدفع		
	أعباء مقيدة سلفا		
	نواتج مقيدة سلفا		
	البنك		
	الصندوق		

الحـــل :

الأصــــــــول	ملاحظة	N إجمالي	N اهتلاك.مؤونة	N صــــافي	N-1 صــــافي

أصول غير جارية:	(1)	10000	2000	8000	
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية:		50000	-	50000	
أراضي		40000	2000	38000	
مباني	(1)	90000	15000	75000	
تثبيتات عينية أخرى	(1)				
تثبيتات مالية:		15000	-	15000	
مساهمات أخرى		30000	-	30000	
سندات أخرى مثبتة					
مجموع الأصول غ.ج.		235000	19000	216000	
أصول جارية:					
مخزونات	(2)	57000	1500	55500	
ومنتجات.ق.ت		13000	1500	11500	
العملاء	(3)	9000	-	9000	
مدينون آخرون		60000	-	60000	
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية		139000	3000	136000	
مجموع عام للأصول		374000	22000	352000	

الخصـــــــــوم	ملاحظة	N	N-1

البيان	ملاحظة	المبالغ		
رؤوس الأموال				
الخاصة:		180000		
رأس المال		5000		
المصدر		57750		
علاوات		8972	14	
واحتياطات			27	
نتيجة صافية			50	
	(4)			
مجمـــــوع 1		50000		
الخصوم غير		8973	20	
الجارية:	(5)		00	
قروض وديون	(6)	8974	52	
مالية (قرض	(7)		00	
مصرفي)			0	
مؤونات ومنتجات				
مثبتة		15000		
		21750		
مجمــــوع		8975	20	
خصوم .غ.ج. 2			50	
الخصوم الجارية:			0	
موردون وحسابات		57250		
ملحقة				
ضرائب				
ديون أخرى				
مجمـــــوع.				
خ. جارية 3				
مجموع عام للخصـــــو م		352000		

عرض معطيات الحالة العملية:

1) - في نهاية السنة (ن) كانت ميزانية المؤسسة (س) كالتالي: المبلغ ب 00 دج)

الأصـــــــول	ملاحظة	N إجمالي	N اهتلاك.مؤونة	N صـــافي	N-1 صـــافي
أصــــول غير جارية:					
تثبيتات معنوية	(1)	10000	2000	8000	
تثبيتات عينية:					
أراضي		50000	-	50000	
مباني		40000	2000	38000	
تثبيتات عينية أخرى	(1)	90000	15000	75000	
تثبيتات مالية:	(1)				
مساهمات أخرى		15000	-	15000	
سندات أخرى مثبتة		30000	-	30000	
مجموع الأصول .غ.ج.		235000	19000	216000	
أصول جارية:					
مخزونات	(2)	100000	3000	97000	
ومنتجات.ق.ت		13000	-	13000	
العملاء	(3)	9000	-	9000	
مدينون آخرون		60000		60000	
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية		182000	3000	179000	
مجموع عام للأصول		417000	22000	395000	

ميزانية المؤسسة في 12/31/ن.(المبالغ ب 00 دج)

الخصـــــــــوم	ملاحظة	N	N-1

رؤوس الأموال الخاصة:			
رأس المال المصدر		228000	
علاوات واحتياطات		-	
نتيجة صافية		**57750**	
		285750	
مجمـــــــوع 1			
الخصوم غير الجارية:	(4)	**52000**	
قروض وديون مالية (		-	
قرض مصرفي)		52000	
مؤونات ومنتجات مثبتة			
مجـــــوع	(5)	15000	
خصوم .غ.ج. 2	(6)	21750	
الخصوم الجارية:	(7)	20500	
موردون وحسابات ملحقة		57250	
ضرائب			
ديون أخرى			
مجمـــــــوع.خ. جارية 3			
مجموع عام للخصـــــــوم		395000	

(1) جدول تطورات التثبيتات والأصول المالية غير الجارية.

الرقم	الحســــاب	المدة النفعية (سنوات)	أسلوب الاهتلاك	مبلغ إجمالي	اهتلاك مجمع	مبلغ صافي
	تثبيتات عينية:					
213	مباني	20	خطي	40000	2000	8000
215	معدات	10	"	30000	3000	28000
218	صناعية	5	"	60000	12000	48000
	معدات نقل					
204	تثبيتات	5	"	10000	2000	8000
	معنوية:					
261	برمجيات.إ.آلي			15000	-	15000
273	تثبيتات مالية:			30000	-	30000
	مساهمات بالفروع					
	سندات .ن. محفظة					

(2) جدول المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ:

الرقم	الحســــــــاب	القـــــيمة	خسائر في القيمة	القيمة الصافية

31	مواد أولية	30000	1500	28500
351	ولوازم	5000	-	5000
355	منتجات وسيطة	63000	1500	61500
371	منتجات مصنعة	2000	-	2000
	مخزون لدي الغير			
	مجموع	100000	3000	97000

تكلفة المخزون تحسب على أساس التكلفة الوسطية المرجحة. إن المؤسسة تطبق أسلوب الجرد المتناوب.

(3) جدول مدينون آخرون.

الرقم	الحســـــاب	المبلغ
409	موردون- حسابات مدينة	5000
486	أعباء مقيدة سلفا	4000
	مجمـــــوع	9000

- الخزينة تشمل الحسابات: بنك 50000 ، صندوق 10000.

(4) – القروض والديون المالية تمثل قرض مصرفي طويل الأجل.

(5)- الموردون والحسابات الملحقة: موردو المخزون: 10000، موردو الخدمات: 5000.

(6) الضرائب وتسدد خلال السنة (ن+1) وتشمل:

444- ضريبة على أرباح السنة (ن): 19250. 4457 - رسم قيمة مضافة مستحق الدفع: 1500
447 – رسم على النشاط المهني 1000.

(7)- ديون أخرى وتشمل : 421- المستخدمون : 15000 ،431- ضمان اجتماعي 3000،
487- نواتج مقيدة سلفا: 2500.

II) – خلال السنة(ن+1) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية: (المبالغ ب 00 دج)

1 – شراء مواد 5000 ، رسم قيمة مضافة 7 % ، الكل على الحساب.

4- – استلمت المخزون لدي الغير (رصيد حـ/ 371 في 01/01) وتمثل في مواد أولية.

5- – تسديد خدمات الهاتف 150 بشيك.

6- – تسديد إيجار 200 بشيك

7- – بيع منتجات مصنعة 80000، رسم قيمة مضافة 17 % ، الكل على الحساب.تكلفة المنتجات 20000 ولها مخصصات خسائر قيمة 1500.

8- – سددت العملية (1) أعلاه بشيك.

9- – سددت كلا من الرسم على النشاط المهني والضمان الاجتماعي الخاص بالسنة (ن)، بشيك.

10- – إن الأجور الإجمالية كانت 50000 ، وقد سددت المؤسسة الأجور الصافية بشيك.

11- – بالنسبة لنتيجة السنة (ن) تقرر ما يلي : تكوين الاحتياطي القانوني، تكوين احتياطي نظامي 1000 وتوزيع باقي النتيجة على المساهمين.

12- – قرر الشركاء زيادة رأسمال الشركة100.000 تمثل مساهمات مالية .

13- – سددت رصيد الرسم على القيمة المضافة الخاص بالفصل الرابع من السنة (ن).
14- – تحويل 5000 من الصندوق إلى البنك.
15- – تحصيل المساهمات المالية (عملية 10) بشيك.
16- – بيع سندات خاصة بنشاط المحفظة 10000 بشيك ، ثمن شرائها 7500.
17- – في 01/05/ن+1 ، بيع معدات نقل 35000 بشيك ، ثمن شرائها 50000.
18- – إنتاج منتجات مصنعة تكلفتها 15000.
19- – سدد العملاء 70000 بشيك.
18 – سددت الضريبة على أرباح السنة (ن).

والمطلوب : 1 - تسجيل العمليات في اليوميات المساعدة تبعا للجرد الدائم.
2 – إعداد الكشوف المالية في نهاية السنة (ن+1).

الحـــــــــل : اليومية الافتتاحية:(المبالغ ب 00 دج)

التاريخ	رقم الحساب	رقم المستند	الشــــــرح	مدين	دائن
01	101		رصيد افتتاحي		228000
	120		" "		57750
	164		" "		52000
	204		" "	10000	
	2804		" "		2000
	211		" "	50000	
	213		" "	40000	
	2813		" "		2000
	215		" "	30000	
	2815		" "		3000
	218		" "	60000	
	2818		" "		12000
	261		" "	15000	
	273		" "	30000	
	31		" "	30000	
	391		" "		1500
	351		" "	5000	
	355		" "	63000	
	395		" "		1500
	371		" "	2000	
	411		" "	13000	
	409		" "	5000	
	486		" "	4000	
	512		" "	50000	
	53		" "	10000	
	401		" "		15000
	421		" "		15000
	431		" "		3000

التاريخ	رقم الحساب	رقم المستند	الشرح	مدين	دائن
	444		" "		19250
	4458		" "		1500
	447		" "		1000
	487		" "		2500
			مجمـــــــــوع	417000	417000

اليومية المساعدة للمشتريات(الموردون) .

التاريخ	رقم الحساب	رقم المستند	الشـــــــــرح	مديـــــن	دائـــــن
1	38100	01	شراء مواد فاتورة 01	5000	
	4456	01	رسم قيمة مضافة قابل للاسترجاع	350	
	401	01	موردو المخزون		5350
			مجموع	5350	5350

اليومية المساعدة للمبيعات (العملاء)

التاريخ	رقم الحساب	رقم المستند	الشـــــــــرح	مديـــــن	دائـــــن
5	411	05	فاتورة بيع 05	93600	
	701	05	مبيعات منتجات مصنعة		80000
	4457	05	رسم قيمة مضافة على المبيعات		13600
			مجمـــــــوع	93600	93600

يومية مساعدة للبنك

التاريخ	رقم الحساب	رقم المستند	الشـــــــــرح	مديـــــن	دائـــــن
3	626	03	مصاريف بريد	150	
	512	03	واتصالات		150
4	613	04	" "	200	
	512	04	"		200
6	401	06	مصاريف إيجار	5250	
	512	06	" "		5250
7	447	07	تسديد فاتورة 01	1000	
	512	07	" " "		1000
	431	07	تسديد رسم النشاط	3000	
	512	07	المهني		3000
8	421	08	" " "	38350	
	512	08	"		38350
11	4458	11	تسديد ضمان	1500	
	512	11	اجتماعي		1500

12	512	12	" " "	5000	
	581	12	تسديد أجور		5000
13	512	13	المستخدمين	100000	
	456	13	" " "		100000
14	512	14	تسديد رسم القيمة	10000	
	273	14	المضافة		7500
	767	14	" " "		2500
15	512	15	"	35000	
	2818	15	تحويل للأموال	10000	
	652	15	" "	5000	
	218	15	تحصيل مساهمات		50000
17	512	17	مالية	70000	
	411	17	" "		70000
18	444	18	"	19250	
	512	18	بيع سندات خاصة		19250
			بنشاط المحفظة		
			" " "		
			" "		
			" " "		
			" "		
			بيع معدات نقل		
			" " "		
			" " "		
			" " "		
			العملاء- تسديد		
			ديون		
			العملاء – تسديد		
			ديون		
			تسديد الضريبة		
			على أرباح السنة		
			(ن)		
			" "		
			" "		
			مجمـــــــوع	303800	303800

يومية مساعدة للعمليات المتنوعة

التاريخ	رقم الحساب	رقم المستند	الشـــــــــرح	مديــــــــن	دائــــــــن
1	120		توزيع النتيجة	57750	
	1061		" "		2887.5
	1063		" "		1000
	457		" "		53862.5
1	616		ترصيد حـ/486	4000	
	486		" "		4000
1	487		ترصيد حـ/487	2500	
	706		" "		2500
1	31		شراء مواد فاتورة	5000	
	381		01		5000
2	31		" " "	2000	
	371		"		2000
5	72		استلام مخزون	18500	
	395		لدي الغير	1500	
	355		" " "		20000
8	631		"	50000	
	431		بيع منتجات		4500
	442		مصنعة		7150
	421		" " "		38350
	635		" " "	13000	
	431		أجور مستحقة		13000
10	456		الدفع	100000	
	101		ضمان اجتماعي		100000
16	355		ضريبة على	15000	
	72		الأجور محجوزة		15000
3/31	681		أجور مستخدمين	8000	
	2804		مستحقة الدفع		2000
	2813		اشتراك في الهيئات		2000
	2815		الاجتماعية		3000
	2818		(%26)		1000
			ضمان اجتماعي		
			الشريك- عمليات		
			تخص رأس المال		
			" "		
			" " "		
			تصنيع منتجات		
			" "		
			قسط الاهتلاك		
			للسنة (ن+1)		
			" " "		

			" " " " " " " " "		
			مجمـــــوع	277250	277250

ميزان المراجعة بعد الجرد (المبالغ ب 00 دج)

الرقم	الحساب	**مديـــن**	**دائـــن**	**مديـــن**	**دائـــن**
101	رأس المال	-	328000	-	328000
1061	احتياطي قانوني	-	2887.5	-	2887.5
1063	احتياطي نظامي	-	1000	-	1000
120	نتيجة الدورة	57750	57750	-	-
164	قروض مصرفية	-	52000	-	52000
204	برماجيات إعلام آلي	10000	-	10000	-
2804	اهتلاك برمجيات	-	4000	-	4000
211	أراضي	50000	-	50000	-
213	مباني	40000	-	40000	-
2813	اهتلاك مباني	-	4000	-	4000
215	معدات وأدوات...	30000	-	30000	-
2815	اهتلاك معدات	-	6000	-	6000
218	معدات نقل	60000	50000	10000	-
2818	اهتلاك معدات نقل	10000	13000	-	3000
216	سندات مساهمة	15000	-	15000	-
273	سندات نشاط المحفظة	30000	7500	22500	-
31	مواد أولية ولوازم مخزنة	37000	-	37000	-
391	خسائر عن قيمة مواد	-	1500	-	1500
351	أولية	5000	-	5000	-
355	منتجات وسيطة	78000	20000	58000	-
395	منتجات مصنعة	1500	1500	-	-
371	خسائر عن قيمة منتجات	2000	2000	-	-
381	مصنعة	5000	5000	-	-
401	مخزون لدى الغير	5350	20350	-	15000
409	مواد أولية ولوازم (	5000	-	5000	-
411	مشتريات)	106600	70000	36600	-
421	موردو المخزون	38350	53350	-	15000
431	والخدمات	3000	20500	-	17500
442	موردون- حسابات مدينة	-	7150	-	7150
444	العملاء	19250	19250	-	-

4456	المستخدمون	350	-	350	-
4457	ضمان اجتماعي	-	13600	-	13600
4458	ضريبة على الأجور	1500	1500	-	-
447	محجوزة	1000	1000	-	-
456	ضريبة على النتيجة	100000	100000	-	-
457	رسم قيمة مضافة قابل	-	53862.5	-	53862.5
486	للاسترجاع	4000	4000	-	-
487	رسم قيمة مضافة على	2500	2500	-	-
512	المبيعات	270000	68800	201200	-
53	رسم قيمة مضافة مستحق	10000	5000	5000	-
581	الدفع	5000	5000	-	-
613	رسم على النشاط المهني	150	-	150	-
616	الشركاء- عمليات خاصة	4000	-	4000	-
626	برأس المال	200	-	200	-
631	الشركاء – قسائم مستحقة	50000	-	50000	-
635	الدفع	13000	-	13000	-
652	أعباء مقيدة سلفا	5000	-	5000	-
681	نواتج مقيدة سلفا	8000	-	8000	-
701	البنك	-	80000	-	80000
706	الصندوق	-	2500	-	2500
72	تحويلات أموال	18500	15000	3500	-
767	أعباء إيجار	-	2500	-	2500
	أعباء تأمين				
	أعباء بريد واتصالات				
	أجور المستخدمين				
	اشتراكات للهيئات				
	الاجتماعية				
	نواقص قيمة التنازل عن				
	اصول .غ.م				
	مخصصات اهتلاك				
	أصول .غ.م.				
	مبيعات منتجات				
	خدمات أخرى مقدمة				
	إنتاج بالمخزن				
	أرباح التنازل عن أصول				
	مالية				
	المجمـــــــــــوع	1102000	1102000	609500	609500

إعداد الكشوف المالية :1 – الميزانية في 12/31/ن+1 (المبالغ ب 00 دج)

الأصـــــــول	ملاحظة	N إجمالي	N اهتلاك.مؤونة	N صـــافي	N-1 صـــافي
أصــــول غير جارية:					
تثبيتات معنوية		10000	4000	6000	8000
تثبيتات عينية:					
أراضي		50000	-	50000	50000
مباني		40000	4000	36000	38000
تثبيتات عينية أخرى		40000	9000	31000	75000
تثبيتات مالية:					
مساهمات أخرى		15000	-	15000	15000
سندات أخرى مثبتة		22500	-	22500	30000
مجموع الأصول غ.ج.		177500	17000	160500	216000
أصول جارية:					
مخزونات ومنتجات.ق.ت		100000	1500	98500	54000
العملاء		36600		36600	13000
مدينون آخرون		5000	-	5000	9000
ضرائب		350	-	350	-
الخزينة		206200	-	206200	60000
مجموع الأصول الجارية		348150	1500	346650	136000
مجموع عام للأصول		525650	18500	507150	352000

ميزانية المؤسسة في 12/31/ن+1 (المبالغ ب 00 دج)

الخصـــــوم	ملاحظة	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة:			
رأس المال المصدر		328000	228000
علاوات واحتياطات		3887.5	-
النتيجة الصافية للسنة		**862.5**	57750
		332750	242750
مجمـــــوع 1			
الخصوم غير الجارية:		**52000**	52000
قروض وديون مالية (قرض		———	-
مصرفي)		52000	52000
مؤونات ومنتجات مثبتة			
مجـــــوع		15000	15000
خصوم .غ.ج. 2		13887.5	21750
الخصوم الجارية:		63512.5	20500
موردون وحسابات ملحقة		122400	57250
ضرائب			
ديون أخرى			
مجمـــــوع.خ.			
جارية 3			
مجموع عام للخصـــــوم		507150	352000

حساب النتائج للفترة حسب الطبيعة للسنة (ن+1) المبالغ ب 00 دج.

	ملاحظة	السنة (ن)	السنة (ن-1)
رقم العمال تغير المخزون		82500 (3500)	230000 15000
1 - إنتاج السنة المالية		79000	245000
مشتريات مستهلكة خدمات خارجية واستهلاكات أخرى		- (4350)	(30000) (8000)
2 –استهلاك السنة المالية		(4350)	(38000)
3 – القيمة المضافة للاستغلال (1-2)		74650	207000
أعباء المستخدمين ضرائب ورسوم		(63000) -	(85000)
4 – الفائض الإجمالي عن الاستغلال		11650	122000
أعباء تشغيلية أخرى(نواقص التنازل		(5000) (8000)	(30000) (22000)

عن أصول عينية) مخصصات الاهتلاكات والمؤونات			
5 – النتيجة التشغيلية		(1350)	70000
النواتج المالية الأعباء المالية		2500 -	10000 (3000)
6 – النتيجة المالية		2500	7000
7 – النتيجة العادية الضريبة على النتائج العادية		1150 (287.5)	77000 (19250)
9 – النتيجة غير العادية		-	-
10- النتيجة الصافية للسنة المالية		862.5	57750

	ملاحـــــــــظة	**السنة (ن)**	**السنة (ن-1)**
تدفقات نقدية من أنشطة عملياتية تحصيلات مقبوضة من العملاء تسديدات للموردين والمستخدمين الضرائب		70000 (46950) (21750)	
تدفقات نقدية قبل العناصر غير العادية		**1300**	
تدفقات نقدية من العناصر غير العادية		-	
تدفقات نقدية من الأنشطة العملياتية (أ)		**1300**	
تدفقات نقدية من أنشطة الاستثمار مقبوضات عن عمليات التنازل عن التثبيتات العينية مقبوضات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية		35000 10000	
صافي التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار (ب)		**45000**	
تدفقات نقدية من أنشطة التمويل مقبوضات من إصدار أسهم		100000	
صافي التدفقات النقدية عن		**100.000**	

أنشطة التمويل (جـ)			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة (أ+ ب + جـ)		**146300**	
رصيد الخزينة في بداية الدورة رصيد الخزينة في نهاية الدورة		**(60000)** **206200**	
تغير أموال الخزينة خلال السنة		**146200**	

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة إصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات النتيجة
رصيد في 12/31/ن-1		**228000**	**-**	**-**	**-**	**57750**
زيادة رأس المال **قسائم (حصص) مدفوعة** **صافي نتيجة السنة المالية**	**السنة ن**	**100000** **-** **-**	**-** **-** **-**	**-** **-** **-**	**-** **-** **-**	**-** **-** **862.5**
الرصيد في 12/31/ن		**328000**	**-**	**-**	**-**	**58612.5**